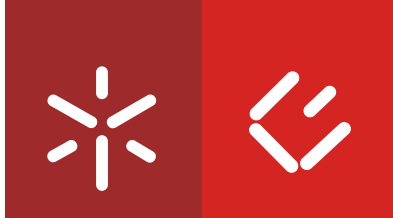


**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Cândida Filipa Pinheiro Figueiredo

**A relação entre contabilidade e fiscalidade  
em Portugal: estudo de caso nas pequenas  
e médias empresas**



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Cândida Filipa Pinheiro Figueiredo

**A relação entre contabilidade e fiscalidade  
em Portugal: estudo de caso nas pequenas  
e médias empresas**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Professor Doutor Mário Marques**

abril de 2016

## **DECLARAÇÃO**

**Nome:** Cândida Filipa Pinheiro Figueiredo

**Endereço Eletrónico:** filipafigueiredo.esb@gmail.com

**Número do Cartão de Cidadão:** 13940027

**Escola:** Escola de Economia e Gestão

**Departamento:** Gestão

**Designação de Mestrado:** Contabilidade

**Título da Dissertação:** A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: estudo de caso nas pequenas e médias empresas

**Orientador:** Professor Doutor Mário Marques

**Ano de conclusão:** 2016

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, abril de 2016.

---

## AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Mário Marques por toda a orientação dada, pelo interesse e disponibilidade que sempre demonstrou, pelas dicas e conselhos, pela paciência.

Ao Tiago, sem o seu apoio não poderia ter chegado até aqui. Sempre me acompanhou, apoiou, compreendeu e aceitou a minha ausência.

Aos meus pais e à minha irmã pela disponibilidade afetiva e financeira porque sem eles não seria possível.

Ao mestrado em contabilidade e à sua equipa docente que me proporcionou os conhecimentos necessários para o desenvolvimento do meu percurso profissional e académico.

Aos vários colegas e amigos com quem estudei e trabalhei ao longo deste período, sobretudo àqueles que sempre me apoiaram e acreditaram que seria possível chegar até aqui. Agradeço ainda mais especialmente àqueles que acompanharam este trabalho de perto e dedicaram um pouco do seu tempo a ler e a dar as suas opiniões construtivas.

A todos, o meu sincero obrigada.

«De tudo ficaram três coisas:

A certeza de que estamos sempre começando.

A certeza de que precisamos continuar.

A certeza de que seremos interrompidos antes de terminar.

Portanto devemos:

Fazer da interrupção um caminho novo.

Da queda, um passo de dança.

Do medo, uma escada.

Do sonho, uma ponte.

Da procura, um encontro.»

(Fernando Pessoa)



## RESUMO

A problemática da influência da fiscalidade na contabilidade é estudada a nível internacional. Relativamente às práticas existentes na Europa, existe uma separação entre países de influência anglo-saxónica e países de influência continental. Os primeiros caracterizam-se por possuírem um sistema contabilístico e fiscal que estabelece limites de atuação e os segundos por possuírem legislação prescritiva e detalhada neste domínio. Portugal enquadra-se nos países de influência continental e rege-se pelos normativos contabilístico (normas contabilísticas e de relato financeiro) e fiscal (código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas).

As PME representam, em número de empresas, mais de 95% do tecido empresarial português. São empresas familiares onde os proprietários são também os gestores e a fonte de financiamento é a banca. Para estas empresas a contabilidade não é ainda encarada como base para a tomada de decisões de gestão. Assim, a informação financeira é elaborada sobretudo para dar cumprimento às obrigações legais e fiscais. Neste sentido, esta dissertação analisa a relação existente em Portugal entre a contabilidade e a fiscalidade no domínio das PME.

As principais conclusões deste estudo assinalam que as empresas que subcontratam os serviços de contabilidade tendem a adotar mais os critérios fiscais e que existe uma associação entre as políticas adotadas e a minimização do resultado fiscal.

**Palavras-Chave:** fiscalidade, contabilidade, pequenas e médias empresas.



## ABSTRACT

The influence of taxation issues in accounting is studied internationally. Regarding the existing practices in Europe, there is a separation between countries of Anglo-Saxon influence and countries of continental influence. The countries in the first group are characterized by having a tax and accounting system that sets the limits of performance and the countries in the second group have a prescriptive and detailed legislation. Portugal is among those of continental influence and is governed by accounting (accounting and financial reporting standards) and fiscal (tax code on income of legal persons) regulations.

Small and medium enterprises represent more than 95% of the Portuguese business. They are family businesses, whose owners are also the managers and the source of financing is the bank. For these companies, accounting is not yet seen as the basis for taking management decisions. The financial information is prepared mainly to comply with legal and tax obligations. Therefore, this dissertation analyzes the relationship between accounting and taxation in Portugal in the context of small and medium sized enterprises.

The main findings from this study indicate that companies which subcontract accounting services are more likely to adopt tax criteria and that there is a connection between the adopted policies and tax result minimization.

**Keywords:** taxation, accounting, small and medium sized enterprises.





# ÍNDICE

Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Índice de Figuras.....	x
Índice de Gráficos.....	x
Índice de Tabelas.....	x
Lista de Abreviaturas.....	xii
Capítulo 1: Introdução.....	1
Capítulo 2: Revisão da Literatura.....	5
2.1A harmonização contabilística.....	6
2.2A influência da fiscalidade na contabilidade a nível internacional.....	7
2.3A relação entre a fiscalidade e a contabilidade em Portugal.....	16
Capítulo 3: Metodologia e Hipóteses de Investigação.....	21
3.1Inquérito por questionário.....	24
3.1.1. O Pré-Teste.....	24
3.1.2. A Amostra.....	25
Capítulo 4: Resultados e Discussão.....	31
4.1Estatística Descritiva.....	31
4.2Resultados dos testes de hipóteses e discussão dos resultados.....	37
Capítulo 5: Conclusões, limitações e sugestões de investigação futura.....	51
Bibliografia.....	53
Apêndices.....	59

## **Índice de Figuras**

Figura 1.....	13
---------------	----

## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1.....	27
Gráfico 2.....	30
Gráfico 3.....	32
Gráfico 4.....	33
Gráfico 5.....	33
Gráfico 6.....	34
Gráfico 7.....	35
Gráfico 8.....	36
Gráfico 9.....	37
Gráfico 10.....	44
Gráfico 11.....	46

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1.....	8
Tabela 2.....	25
Tabela 3.....	26
Tabela 4.....	27
Tabela 5.....	29
Tabela 6.....	29

Tabela 7.....	30
Tabela 8.....	36
Tabela 9.....	38
Tabela 10.....	39
Tabela 11.....	39
Tabela 12.....	40
Tabela 13.....	41
Tabela 14.....	42
Tabela 15.....	43
Tabela 16.....	44
Tabela 17.....	44
Tabela 18.....	45
Tabela 19.....	46
Tabela 20.....	47

## **Lista de Abreviaturas**

AFIT - *Accounting for Income Taxes*

AFT - Ativos Fixos Tangíveis

AT - Administração Tributária

CBBP - Central de Balanços do Banco de Portugal

CE - Comissão Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CLC - Certificação Legal de Contas

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EC - Estrutura Conceptual

EUA - Estados Unidos da América

IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IASC - *International Accounting Standards Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

INE - Instituto Nacional de Estatística

JV - Justo Valor

NCRF - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

PI - Perdas por Imparidade

PME - Pequenas e Médias Empresas

POC - Plano Oficial de Contabilidade

ROC - Revisor Oficial de Contas

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNF - Sociedades Não Financeiras

SPSS - *Statistical Package for Social Sciences*

TOC – Técnicos Oficiais de Contas

UE - União Europeia



# CAPÍTULO 1

## Introdução

Nobes & Alexander (1994) identificam Portugal como tendo um sistema contabilístico caracterizado pela legalidade, sendo a informação vinda da contabilidade destinada primordialmente à prestação de contas à Administração Tributária (AT), em detrimento dos demais *stakeholders*.

Em Portugal, a tributação das sociedades rege-se pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), que determina no seu artigo 17º que o apuramento do lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado apurado pela contabilidade e das variações patrimoniais positivas e negativas (não refletidas no resultado líquido) evidenciadas nos artigos 21º e 24º, respetivamente. A este cálculo ainda serão tidas em conta outras correções extracontabilísticas que serão acrescidas ou deduzidas ao resultado anteriormente apurado, dando origem ao lucro tributável. Em seguida, podem ainda ser deduzidos prejuízos fiscais obtidos em anos anteriores, apurando-se, assim, a matéria coletável. Poderão ainda ser acrescidos valores relacionados com tributações autónomas, derrama municipal e estadual, juros de mora, entre outros, e por fim apura-se o valor a pagar ou a recuperar (Teixeira, 2013).

Rodrigues (2014) identifica uma série de diferenças entre a contabilidade e fiscalidade que prevalecem em Portugal e que advêm dos normativos vigentes, respetivamente, Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e CIRC. No que respeita às depreciações, o tratamento contabilístico difere do fiscal relativamente ao valor a depreciar, à escolha do método de depreciação, à vida útil, entre outros. Quando se trata de vendas e prestações de serviços, o valor a considerar para apuramento do lucro tributável é sempre o valor nominal da contraprestação ao invés do reconhecimento do rédito. As perdas por imparidade (PI) no caso de desvalorizações excecionais em ativos fixos tangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento só são fiscalmente aceites se provenientes de causas devidamente comprovadas. Por seu lado, as perdas por imparidade em créditos são aceites de acordo com uma tabela temporal de mora, definida no CIRC. De notar ainda que sempre que haja diferenças temporárias entre contabilidade e fiscalidade, há lugar a reconhecimento de ativos e/ou passivos por impostos diferidos, regulados pela NCRF 25. No que toca a



este último ponto, Pereira (2013) refere que os relatórios de auditoria devem ser sensíveis a esta relação na medida em que os impostos diferidos constituem um elo de ligação entre contabilidade e fiscalidade.

Fonseca (2011) refere que as normas fiscais visam principalmente a angariação de receitas para a prossecução de fins públicos, enquanto a contabilidade propõe-se ser um sistema de informação para a tomada de decisão por parte dos utentes das Demonstrações Financeiras (DF).

Moreira (2010) identifica quatro pontos que caracterizam o tecido empresarial português: a pequena dimensão das empresas, a estrutura familiar das mesmas nas quais se funde propriedade e gestão, a fonte de financiamento primordial é a banca e a débil qualificação dos gestores/empresários, os quais não veem na contabilidade um sistema de gestão. Aponta também o alinhamento manifesto entre contabilidade e fiscalidade, sendo a contabilidade a base para apurar o imposto a pagar. Ainda neste domínio, Vai (2010) refere que a grande maioria das Pequenas e Médias Empresas (PME) portuguesas não dispõem da informação contabilística em condições de ser explorada e servir de suporte à decisão e condução de estratégias de negócio, isto porque, a generalidade da recolha de elementos contabilísticos está fundamentalmente vocacionada para o cumprimento das obrigações legais.

Blokdijk (2008) no seu estudo acerca do *outsourcing* nos serviços de contabilidade, refere que as PME em geral optam pela subcontratação por vários motivos, nomeadamente a redução de custos com a gestão de tempo, espaço, recursos humanos e tecnologia associados à elaboração da contabilidade, podendo assim concentrar os recursos na sua atividade operacional.

Segundo dados da Central de Balanços do Banco de Portugal (CBBP), em 2013 89% das sociedades não financeiras (SNF) eram microempresas face a 0,2% de grandes empresas. Contudo, apesar do grande número de microempresas, as grandes empresas representavam 43% do volume de negócios nesse ano.

Em Portugal, as PME representam em número de empresas quase a totalidade do tecido empresarial. Embora não retratem da mesma forma o volume de negócios, isto porque, em 2010 o grupo restrito de grandes empresas abarcava cerca de 39,4% do volume de negócios e empregava perto de 22,4% da população ao serviço de sociedades não financeiras (Paula, 2010).

Rodrigues & Pires (2011) afirmam que a pequena dimensão das empresas portuguesas, a simplicidade das operações que efetuam bem como a ausência de práticas de gestão complexas determinam que não se exijam sistemas de informação financeira muito elaborados. Referem também a concentração da propriedade e da gestão nas PME como fator para que o relato financeiro nestas entidades seja pouco sofisticado.

Assim sendo, é relevante estudar sobretudo as implicações que resultam da relação entre a contabilidade e a fiscalidade neste conjunto de entidades, de forma a obter uma perceção sobre a temática em Portugal. Como refere Nascimento (2012), em Portugal os estudos desenvolvidos acerca da relação de influência da fiscalidade na contabilidade tem cariz descritivo e são sobretudo direcionados a empresas cotadas, o que não traduz a realidade portuguesa.

Este estudo tem como enfoque a análise de um grupo de PME portuguesas no sentido de encontrar justificação para a adoção dos critérios de mensuração, seja no que respeita à depreciação e amortização dos ativos, ao reconhecimento de imparidades, à constituição de provisões e à concessão de donativos. Desta forma, pretende-se relacionar a contabilidade e a fiscalidade em Portugal, identificando mais concretamente as situações objetivas em que a fiscalidade influencia as práticas contabilísticas bem como os decisores responsáveis pela escolha dessas mesmas políticas.

Com este estudo obteve-se evidência de que as empresas que subcontratam os serviços de contabilidade tendem a adotar mais os critérios fiscais e da existência de uma associação entre as políticas adotadas e a minimização do resultado fiscal, o que confirma a influência da fiscalidade na contabilidade nas PME portuguesas.

A presente dissertação desenvolve-se daqui em diante da seguinte forma: o Capítulo 2 expõe a revisão da literatura onde são descritos os estudos existentes internacionalmente e também a abordagem em Portugal; o Capítulo 3 trata da metodologia e hipóteses de investigação; o Capítulo 4 apresenta a análise dos dados recolhidos e o Capítulo 5 resume as conclusões, elenca as limitações e as perspetivas para futuras investigações.



# CAPÍTULO 2

## Revisão da Literatura

A caracterização das práticas contabilísticas na Europa permite identificar dois grandes blocos: os países de influência anglo-saxónica e os países de influência continental. Os primeiros possuem um normativo contabilístico e fiscal que estabelece limites de atuação, enquanto os segundos têm legislação extremamente prescritiva e detalhada (Nobes, 2002, citado por Nascimento, 2012, p. 3).

Podemos, assim, encontrar dois grupos distintos:

- os países de direito romano onde o financiamento das empresas é sobretudo externo, a legislação é detalhada e a fiscalidade exerce influência significativa na contabilidade;
- os países de direito comum, onde o financiamento é caracterizado principalmente por recursos próprios e a fiscalidade tem uma influência pouco relevante na contabilidade.

O método de financiamento e o sistema legal são os fatores que mais relevam para as diferenças existentes nas práticas contabilísticas (Nobes, 1996, citado por Amaral, 2001, p. 39-40). Portugal enquadra-se no primeiro grupo e caracteriza-se por uma grande subordinação da contabilidade à fiscalidade, pela pouca influência dos profissionais da área na conceção das normas, por uma grande dependência de financiamento bancário e também pelo utilizador primordial da informação financeira ser a Administração Fiscal (Alves & Antunes, 2010). Uma vez pertencente ao denominado grupo da Europa Continental, é caracterizado por ter uma forte inter-relação entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo a contabilidade a base de apuramento do resultado fiscal (Marques, Rodrigues & Craig, 2011).

A escolha das políticas contabilísticas das empresas tem uma explicação também no controlo do capital, isto porque, quando o controlo é assegurado pelos detentores do capital a tendência é para maximizar o valor da empresa. Ao invés, quando o controlo é assegurado pelos gestores existe uma maior probabilidade de os mesmos tenderem a maximizar primeiramente a sua retribuição deixando para segundo plano o valor económico da empresa (Hunt, 1986, citado por Mendes & Rodrigues, 2007, p. 202).

Para Hill et al. (2013) as questões fiscais são um dos factores mais relevantes para a existência de *lobbies* junto dos responsáveis políticos. Os detentores do capital valorizam a minimização da carga fiscal e, através da influência junto dos políticos, conseguem obter taxas efetivas de imposto mais baixas.

## **2.1 A harmonização contabilística**

A globalização bem como a pertença a um mercado comunitário potenciam crescentes relações comerciais. Neste contexto, a procura de novos investidores exige uma maior qualidade da informação financeira.

A diversidade de procedimentos contabilísticos explica-se por fatores envolventes das sociedades como sejam a cultura, o sistema político, religioso e económico (Amaral, 2001).

A criação da União Europeia (UE), com todos os seus desenvolvimentos, aumentou substancialmente a necessidade de conceção de um conjunto harmonizado de normas contabilísticas que permitisse a comparabilidade do relato financeiro entre as várias jurisdições, por forma a prestar aos investidores informação útil e credível à tomada de decisão (Araújo, 2010).

No seguimento do processo de harmonização contabilística a nível europeu, Portugal implementou em 2010 o SNC, revogando o Decreto-Lei nº 410/89 de 21 de novembro, o designado Plano Oficial de Contabilidade (POC). O SNC permitiu aproximar as práticas contabilísticas nacionais do modelo preconizado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Este último pretende sobretudo a comparabilidade do relato financeiro a nível internacional (Ribeiro, 2010).

Em 1973 formou-se o *International Accounting Standards Committee* (IASC), por iniciativa de um grupo de organismos profissionais de países incluindo Austrália, Canadá, Reino Unido, Alemanha, entre outros e cujo objetivo seria conceber e publicar normas para a apresentação das demonstrações financeiras a nível mundial. Estas normas denominam-se *International Accounting Standards* (IAS), sendo que com a substituição do IASC pelo IASB, em 2001, surgem também as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) que coexistem com as IAS (Rodrigues, 2014).

A necessidade de harmonização contabilística na UE prende-se com a existência em simultâneo de vários referenciais contabilísticos nos países da união (Fritz & Lammle, 2003). Esta situação causava enormes entraves à internacionalização das empresas, sobretudo das PME (D'Arcy, 2001, citado por Alves e Antunes, 2010, p. 32).

Uma das causas que prevalece na existência de desequilíbrios no relato financeiro a nível internacional é a relação predominante da fiscalidade na contabilidade. Nos países inseridos no designado bloco de influência continental, os impostos são um fator marcante na definição das práticas contabilísticas, dado que a informação financeira serve de base ao apuramento dos montantes de imposto a pagar. Assim, as empresas acabam por adotar as políticas fiscais na classificação dos seus ativos e passivos, em detrimento da aplicação dos princípios contabilísticos subjacentes ao normativo contabilístico (Nobes, 1996, citado por Amaral, 2001, p. 39).

## **2.2 A influência da fiscalidade na contabilidade a nível internacional**

Lamb et al. (1998) refere que os estudos desenvolvidos acerca da relação entre contabilidade e fiscalidade se estendem a nível internacional. No estudo que apresenta concentra-se sobretudo nas várias relações existentes entre fiscalidade e contabilidade e na coexistência de normativos diferentes. Neste sentido analisou quatro países distintos (Reino Unido, Estados Unidos da América, França e Alemanha) e identificou os cinco níveis de relacionamento apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1 - Relação entre contabilidade e fiscalidade**

Caso I	Desconexão	Normativos fiscal e contabilístico distintos e direcionados a diferentes finalidades.
Caso II	Identidade	As regras fiscais e contabilísticas coincidem.
Caso III	Liderança da Contabilidade	O referencial contabilístico é mais pormenorizado e a fiscalidade segue as práticas contabilísticas.
Caso IV	Liderança da Fiscalidade	As regras contabilísticas são vagas e acabam por preponderar as regras fiscais na prática.
Caso V	Domínio da Fiscalidade	As práticas contabilísticas são inexistentes.

Fonte: Adaptado de Lamb et al. 1998

Por fim, concluiu que existe uma clara separação entre países de influência anglo-saxónica e países de denominada influência continental embora não se possa generalizar a influência existente em cada um dos países analisados pois em cada um desses países operam contextos económicos e políticos desiguais que levam a diferenças na influência que a fiscalidade pode ter (ou não) sobre a contabilidade.

### **2.2.1. *Book-tax conformity* – Enquadramento Geral**

Na literatura relativa à fiscalidade, há uma discussão contínua sobre a existência de duas medidas para o resultado: a fiscal e a contabilística. Neste debate entram também os legisladores e procura-se apurar os benefícios da existência de um único resultado, ao invés de se proceder a ajustamentos no resultado contabilístico para apurar o resultado fiscal, uma vez que os custos daí decorrentes são significativos. O grau de *book-tax conformity* tem diferentes variantes, por exemplo na Alemanha, tal como em grande parte dos países europeus, há uma tradição de elevado grau de conformidade entre resultado fiscal e contabilístico, o que já não acontece no Reino Unido. O *book-tax conformity* consiste em elencar as diferenças existentes entre o relato financeiro e o fiscal, ou seja, o grau de aproximação entre a informação contida nas demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração de Resultados, por exemplo) e nas declarações

fiscais (Modelo 22 e Informação Empresarial Simplificada). O dilema consiste na gestão dos lucros, pois se por um lado os acionistas não pretendem resultados baixos, por outro a empresa não quer dispendar valores muito elevados em impostos (Hanlon & Heitzman, 2010). Os EUA corporizaram um sistema caracterizado pela independência da contabilidade face ao sistema fiscal vigente, ao contrário de boa parte dos países europeus (Wahrisch, 2001, citado por Rodrigues & Pires, 2011, p. 5).

Hanlon & Maydew (2009) analisaram o impacto da introdução de um sistema de relato baseado no *book-tax conformity* nos EUA direcionando o estudo para as empresas multinacionais. Tratando-se de empresas que operam no mercado externo elaboraram várias abordagens e concluíram que ao introduzir o sistema de conformidade a base do imposto seria alargada resultando numa redução de taxa face à praticada à data.

Nos EUA, o debate também se verifica como afirma Atwood et al. (2010). Por um lado, os defensores de *book-tax conformity* preconizam a ideia de que com a aproximação entre contabilidade e fiscalidade o cumprimento fiscal aumentará e que os resultados refletirão melhor a realidade da empresa. Por outro lado, os opositores defendem que os resultados se tornarão menos credíveis.

Hanlon & Shevlin (2005) já tinham estudado as consequências resultantes da aproximação do resultado contabilístico ao resultado declarado para fins de tributação nas contas apresentadas aos mercados de capitais no contexto americano concluindo com base na literatura já existente que a uniformização dos resultados leva a uma perda de informação para os mercados. No seguimento desta ideia Hanlon et al. (2008), referindo as mudanças contabilísticas ocorridas nos EUA, nomeadamente a exigibilidade de várias empresas deixarem de utilizar o método de caixa e passarem a utilizar o denominado regime do acréscimo, acrescentam que, neste contexto, o elevado grau de conformidade entre contabilidade e fiscalidade resultou numa redução da qualidade da informação financeira.

Na mesma linha de investigação, e com base nestes autores, Grambovas & Giner (n.d.) estudaram o impacto que a introdução de um sistema de relato comum poderia ter em dois países europeus: Reino Unido e Alemanha. O objetivo consistiu sobretudo em examinar se a aproximação entre a informação divulgada nas contas consolidadas e o relato para efeitos fiscais (*book-tax conformity*) conduz a uma perda de informação para



o mercado de capitais e para outros utilizadores como clientes, colaboradores, entre outros. Na sua investigação dão especial enfoque a dois aspetos: os estudos desenvolvidos recentemente pela Comissão Europeia (CE) no sentido de conseguir uma uniformização da informação financeira produzida pelas empresas europeias a nível contabilístico e fiscal, e a discussão já existente nos EUA acerca do alinhamento de resultados de forma a evitar a gestão de lucros para minimização do imposto a pagar. Concluem que para os dois países em estudo, havendo uniformização de resultados, seria perdida parte significativa da informação financeira.

A controvérsia acerca do alinhamento de resultados é ampla. Por um lado, Desai (2005) defende a ideia de que a conformidade atenuaria o incentivo à gestão de lucros por parte dos gestores dado que resultados elevados conduziram a elevadas taxas efetivas de imposto e baixos resultados conduziram à insatisfação dos acionistas e potenciais investidores. Por outro, Blaylock et al. (2015) apresentam um estudo onde generalizam a ideia de que a um maior nível de *book-tax conformity* está associada uma maior gestão de resultados por parte das empresas, e não o inverso. O estudo em questão foi elaborado com base num grupo de empresas de 34 países nos anos de 1996-2007 e pretendeu testar a hipótese de que a um maior grau de *book-tax conformity* está associada uma maior gestão de resultados. Anotam que um maior grau de conformidade é acompanhado de um controlo na volatilidade dos fluxos de caixa, seguido de uma desaceleração dos ganhos. A correlação entre mudanças nos acréscimos e alterações nos fluxos de caixa é mais negativa em regimes caracterizados pela conformidade. A probabilidade de ser relatada uma pequena perda é menor em regimes de alta conformidade o que leva a práticas de maior discricionariedade no relato financeiro. Assim, e contrariamente à maioria dos estudos acerca do tema, concluem que um maior grau de *book-tax conformity* está associado a uma maior gestão de resultados.

Mills et al. (2002) estudaram as diferenças entre os resultados e dados constantes nas demonstrações financeiras e reportados fiscalmente no período entre 1991-98 num grupo de 1579 empresas registadas na base de dados *compustat* confirmando que as diferenças nesse período eram crescentes e se verificavam mais acentuadamente em empresas de maior dimensão e multinacionais.

Acerca desta questão, na Europa, o fenómeno *book-tax conformity* não está tão expandido como nos EUA. Porém, há vários países que já utilizam métodos de análise

para medir o alinhamento de resultados, como por exemplo a taxa efetiva de imposto que é utilizada na Austrália, Canadá e Reino Unido, e há já uma tentativa generalizada de convergência dos dois sistemas. Entende-se, por outro lado, que a existência de dois sistemas de relato poderá ter mais benefícios para os utilizadores da informação financeira e para as autoridades fiscais. Os argumentos para este último ponto recaem sobretudo na maior transparência da informação produzida nas DF e declarações fiscais quando elaboradas separadamente (Freedman, 2008).

Tang (2014) analisou 16739 empresas em 32 países no período entre 1994 e 2007 com o objetivo de verificar se a introdução de sistemas baseados em *book-tax conformity* influencia os gestores no relato de lucros que permitam maior eficiência fiscal, recorrendo aos estudos já desenvolvidos e às motivações de defensores e opositores. Os defensores argumentam que os gestores iriam deixar de apresentar lucros extremamente elevados para atrair investidores, beneficiando assim todos os utilizadores da informação financeira com DF mais fidedignas; por sua vez, os opositores indicam que um sistema deste género levaria a uma perda significativa de informação para os *stakeholders*. Sendo uma análise que aborda empresas a nível mundial elaboraram um estudo relevante politicamente uma vez que os políticos identificam vantagens num sistema de conformidade entre lucro contabilístico e fiscal.

### **2.2.2. *Book-tax conformity* na Europa**

Numa tentativa de refutação da ideia de que Espanha, fazendo parte dos países da Europa Continental, se caracteriza por um grande nível de influência da fiscalidade na contabilidade, Oliveras & Puig (2005) desenvolvem um estudo que analisa este nível de influência em três períodos temporais diferentes. Chegam à conclusão de que Espanha se encontra, a este respeito, numa posição intermédia entre o bloco continental (Alemanha/França) e o bloco anglo-saxónico (EUA/Reino Unido).

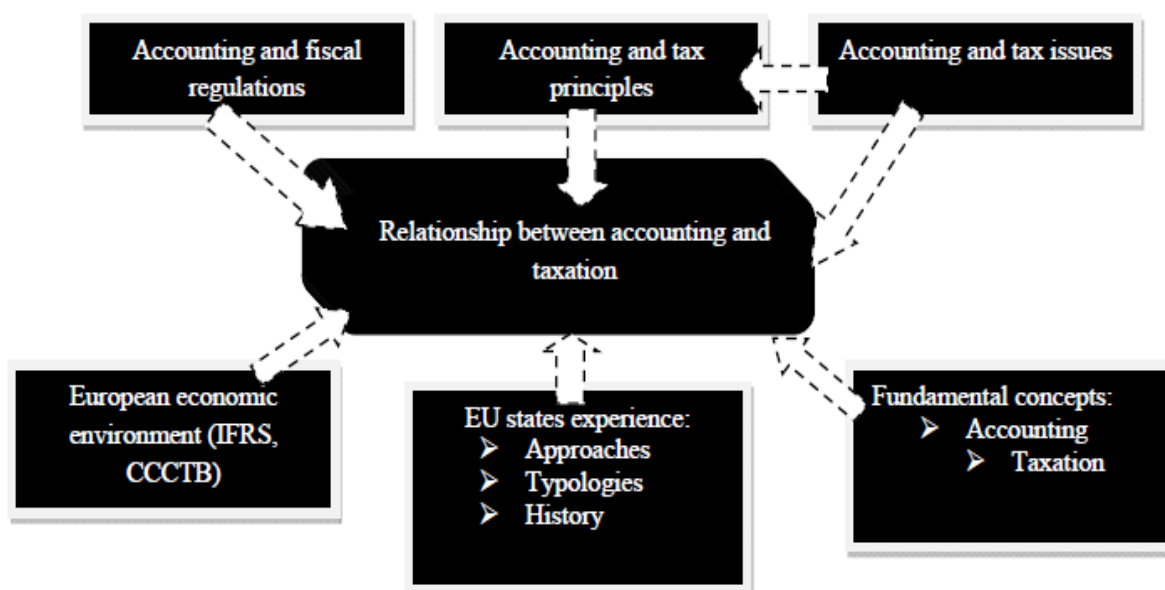
Em Itália o conjunto de empresas de pequena dimensão e que não apresenta contas consolidadas, que tal como em Portugal representa o grosso do tecido empresarial, evidencia uma dependência significativa da fiscalidade na elaboração das suas contas. Desta forma, a Itália enquadra-se no grupo dos países de influência continental, ressalvando-se contudo as empresas obrigadas a utilizar as IFRS onde esta dependência não se verifica (Gavana et al. 2013).

Blake et al. (1997) apontam que, na Suécia, a permanência de um sistema no qual a fiscalidade predomina sobre a contabilidade tem vantagens apenas para as pequenas empresas, isto porque, a existir um sistema dual, estas teriam que elaborar dois relatos e seria acrescido o trabalho do contabilista, o qual se reflete em mais tempo dispendido e, por conseguinte, mais custos para as empresas. Quanto às empresas com perfil internacional e presentes na bolsa de valores, pela sua estrutura e pela forma como operam no mercado, poderiam beneficiar caso se implementasse um sistema de separação entre contabilidade e fiscalidade (Blake et al., 1997). De notar que as empresas públicas suecas já adoptam um sistema de separação ao elaborar as suas contas consolidadas.

Gee et al. (2010) compararam a relação entre contabilidade e fiscalidade no Reino Unido e na Alemanha e confirmam que durante a década de 90 houve uma redução substancial da influência da fiscalidade nas empresas alemãs que não consolidam contas, concluindo assim que há uma aproximação entre estes dois países no que respeita a esta temática.

Cuzdriorean & Matis (2012) elaboraram um estudo com o objetivo de apurar qual o impacto que a introdução das NCRF na UE tiveram na relação entre contabilidade e fiscalidade nos países europeus com especial atenção para a Roménia. Concluem que com a entrada das NCRF, a influência da fiscalidade na contabilidade foi reduzida nos países de influência continental. Referem o caso alemão como caracterizado pelo princípio da prudência na relação entre contabilidade e fiscalidade. Embora seja considerado um país do bloco continental, a Alemanha disponibiliza às empresas a opção por um sistema contabilístico aproximado das normas fiscais vigentes, o que atesta a presença do princípio da conformidade entre contabilidade e fiscalidade. Neste mesmo estudo desenvolveram um quadro teórico, baseado na literatura já existente, o qual apresenta os fatores que influenciam a relação entre contabilidade e fiscalidade.

**Figura 1 – Relação entre contabilidade e fiscalidade**



Fonte: Cuzdriorean & Matis (2012)

Tal como em Portugal, na Roménia as PME representam quase a globalidade do tecido empresarial. Cuzdriorean et al. (2010) referem a existência de vários estudos que revelam e comprovam a existência de influência nos países do leste europeu, contudo possuem a limitação de não mensurar o grau de influência existente. Concluem que as normas fiscais explicam cerca de 4% da informação financeira produzida pelas empresas romenas. Istrate (2011) sustenta que as PME romenas, bem como as empresas não cotadas, evidenciam uma estreita ligação entre normas contabilísticas e tributárias sobretudo motivadas a evitar a duplicação de custos na elaboração das demonstrações financeiras e declarações fiscais.

Fekete et al. (2012) confirmam que a contabilidade das PME romenas é fortemente influenciada pela tributação. A investigação abarca um período de 11 anos, entre 1999 e 2010, e conclui que o nível de influência não é homogéneo ao longo dos anos. Assim, em 1999 o grau de influência era de 99,80%, em 2004 era de apenas 2,6% e volta a subir para 99,60% em 2009. Os fatores que estão na origem desta descontinuidade não são totalmente claros, tanto que o seu estudo é indicado como pista para investigação futura. Contudo parecem prender-se, segundo os autores, com alterações introduzidas na regulamentação contabilística e fiscal.

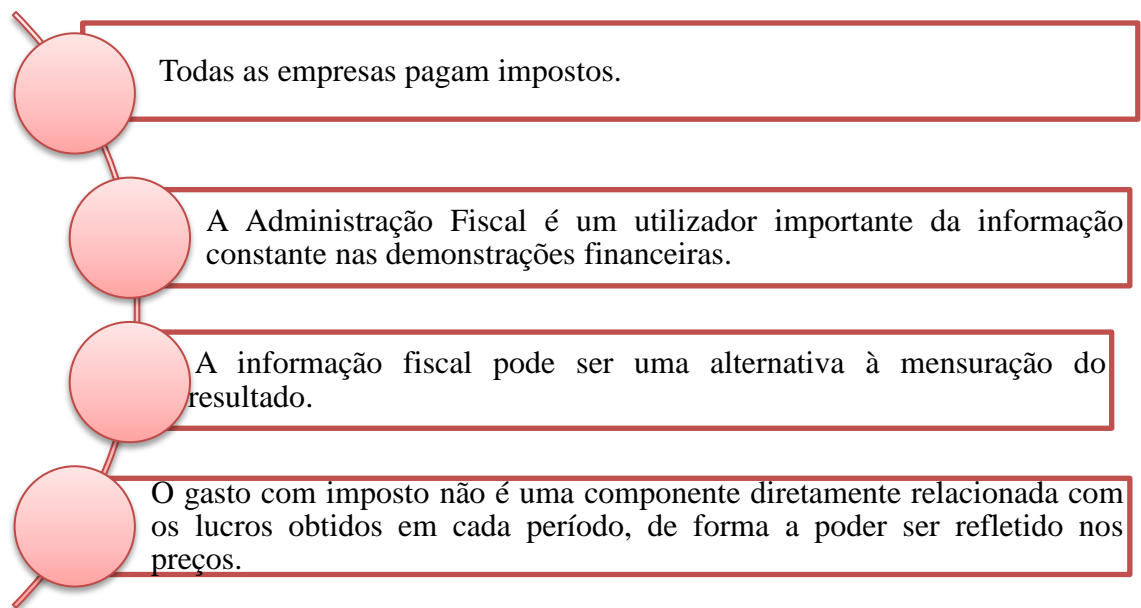
Tzovas (2006) estudou os fatores que influenciam a decisão acerca das políticas contabilísticas nas empresas industriais gregas através da aplicação de um inquérito. Após a análise é evidente a ideia de que os inquiridos consideram que a opção por determinadas políticas contabilísticas tem influência nas perceções e decisões dos *stakeholders* provocando o dilema, já anteriormente referido, entre ter resultados altos para atrair investidores e consequentemente pagar impostos mais elevados ou, pelo contrário, pagar menos impostos e relatar resultados mais baixos. São fatores determinantes para a existência de custos não fiscais o grau de alavancagem da empresa e o facto de ter ou não capital disperso em bolsa. O autor refere também que a propriedade das empresas não é um fator crucial, como acontece noutros países.

Goncharov & Werner (2009) direccionaram o seu estudo para as implicações de *book-tax conformity* nas contas consolidadas, apontando este aspeto como uma limitação de estudos existentes sobre o tema. Genericamente concluem que há grandes diferenças entre contas individuais e consolidadas sendo que há maior alinhamento de resultados nas contas individuais das empresas estudadas e que esse aspeto é pouco notório nas contas de grupo. Também Watrin et al. (2014) estudaram contas consolidadas. Com um conjunto de 16596 empresas europeias, analisaram o período de 2004 a 2011, concluindo que as empresas abrangidas por *one book-system* têm mais tendência para a gestão de resultados do que as empresas que se encontram no grupo *two-book system*. Estudaram também contas individuais e constataram que esta tendência também já é notória nas mesmas.

### **2.2.3. Accounting for Income Taxes**

Graham et al. (2012) estudaram a contabilização dos impostos sobre o rendimento das empresas, denominando esta temática de *Accounting for Income Taxes* (AFIT). Apontam este tema como historicamente descurado pelos investigadores da área, reconhecendo contudo que nos últimos anos tem aumentado o interesse acerca das questões que interligam os resultados contabilístico e fiscal. Para os autores, AFIT define-se em dois pontos essenciais: os pagamentos e reembolsos futuros de imposto convertem-se em ativos e/ou passivos por impostos diferidos de forma a melhor refletir a posição financeira da empresa; o gasto com imposto sobre o rendimento é reportado com o mesmo objetivo, ou seja indicar com fiabilidade o resultado atual.

Começam por apontar quatro características que distinguem AFIT de outras áreas do relato financeiro:



Assim, debruçam-se sobretudo sobre a estimativa de imposto e as denominadas *book-tax differences*, elaborando uma revisão de literatura onde contemplam uma série de investigadores que estudaram as diferenças temporárias entre contabilidade e fiscalidade, das quais resultam os impostos diferidos, as diferenças permanentes, a gestão/ manipulação dos resultados, entre outros aspetos.

Morais (2012) distingue os conceitos relacionados com a evasão fiscal, designadamente *tax avoidance* e *tax evasion*. *Tax avoidance* consiste no conjunto de opções contabilísticas tomadas com o objetivo de reduzir o imposto a pagar e que estão em conformidade com a legislação em vigor. Por seu lado, *tax evasion* remete para a redução do imposto a pagar por via da fraude fiscal, isto é, por meios ilegais.

Hanlon & Heitzman (2010) procuram mensurar o nível de evasão fiscal corporativa (*corporate tax avoidance*), indicando que é difícil conhecer o resultado fiscal por este não ser, regra geral, divulgado. Acerca desta questão elaboram um conjunto de medidas que permitem identificar se uma empresa adota condutas contabilísticas que sugiram algum tipo de evasão fiscal. Referem ainda que embora as *book-tax differences* evidenciem sinais de *tax avoidance*, estas não corroboram totalmente a questão dada a dificuldade em obter dados fiscais válidos. Desai & Dharmapala (2004) desenvolveram um estudo que pretende analisar a relação entre a evasão fiscal nos anos de 1993 e 2002

nos EUA e os prémios recebidos pelos gestores, identificando de que forma o não reconhecimento de provisões pode conduzir a um aumento da sua remuneração. Identificam a teoria de agência como questão a ser tida em conta aquando do estudo da *corporate tax avoidance*, e concluem que as decisões financeiras das empresas são cada vez mais influenciadas por políticas de evasão fiscal.

### **2.3 A relação entre a fiscalidade e a contabilidade em Portugal**

Em Portugal, a autonomia entre contabilidade e fiscalidade é relativa e o legislador português afasta a hipótese de uma separação absoluta isto porque a interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade é evidente pelo constante recurso nos códigos tributários à menção de termos e conceitos contabilísticos (gastos e perdas, rendimentos e ganhos, amortizações e depreciações, provisões, perdas por imparidade, etc.) e ainda pelo facto do sistema fiscal recorrer à contabilidade para efeitos de determinação da base de tributação (Videira, 2013).

A excessiva ligação entre a contabilidade e a fiscalidade é um fator que, por vezes, limita a qualidade das demonstrações financeiras em Portugal, dado que continuam a seguir-se critérios fiscais em detrimento de critérios contabilísticos, podendo apontar-se o regime das depreciações como um dos principais exemplos da referida limitação (Rodrigues, 2014).

Guimarães (2000) afirma que os lançamentos contabilísticos, especialmente no que respeita às depreciações e amortizações, são regularmente demarcados por regras fiscais, quantificando-se em primeiro lugar o efeito fiscal e, com base no mesmo, procede-se ao registo na contabilidade. Refere ainda o facto de contabilidade e fiscalidade terem objetivos distintos, enquanto a contabilidade visa proteger os interesses dos acionistas, dos colaboradores e dos credores, a fiscalidade pretende defender os interesses da Administração Fiscal.

Sousa (2011) refere que o Justo Valor (JV) é equacionado em 14 das 28 NCRF que compõem o SNC. Contudo, no que à fiscalidade diz respeito este modelo de mensuração é quase sempre preterido. Excluindo as NCRF 17 - Agricultura, 18 - Inventários e 27 – Instrumentos Financeiros, não se encontra no CIRC enquadramento favorável à aplicação do JV.

Silva et al. (2006) entendem que existe um problema fiscal que se manifesta em dois aspetos: na aplicação prática dos conceitos contabilísticos que são frequentemente “deformados” pelos fiscais e a observância de pagamentos de impostos superiores aquando da não utilização exata dos critérios fiscais, por exemplo se forem reconhecidas taxas de depreciação superiores àquelas que estão estabelecidas como limite na legislação fiscal.

Guimarães (2011) afirma que a normalização contabilística existe em Portugal sobretudo devido ao Código da Contribuição Industrial que entrou em vigor em 1963, e dispunha que os resultados deveriam ser apurados com base em princípios contabilísticos, daí que exista uma justificação histórica que faz depender a contabilidade da fiscalidade. Adianta também que com a introdução do SNC em 2010, o número de campos a preencher no Quadro 07 da Modelo 22 aumentou, pelo que se poderá concluir que com a entrada em vigor deste normativo as divergências no apuramento dos resultados fiscal e contabilístico cresceram.

Guimarães (2001:252) referindo Pinheiro Pinto (1995), menciona que há quem defenda uma convergência total, uma divergência total ou uma complementariedade de princípios, apontando três tipos de relacionamento entre contabilidade e fiscalidade:

- Subordinação do resultado fiscal ao resultado contabilístico;
- Subordinação do resultado contabilístico ao resultado fiscal;
- Independência entre resultados contabilístico e fiscal (regras autónomas e aceitação da contabilidade como base, com correções para efeitos fiscais).

Conclui que as disposições fiscais não deveriam dar lugar senão a correções extracontabilísticas - inscritas nas declarações fiscais. Contudo, na prática acontece que, não raras vezes, a fiscalidade constitui imperativo na classificação dos elementos contabilísticos.

Nascimento (2012) desenvolveu um estudo empírico, aplicado a um conjunto de empresas portuguesas, com o objetivo principal de verificar se as regras de tributação influenciam a contabilidade em Portugal e, ainda, mensurar estatisticamente o grau de influência em questão. Concluiu que, efetivamente, a fiscalidade influencia a contabilidade nas PME em Portugal, embora não seja fator único. Identificou ainda que a influência varia consoante a dimensão e o setor da empresa e que o grau de influência é superior em empresas com menor dimensão.



Barroso (2009) desenvolve um estudo que visa comprovar a tese de que as empresas em Portugal manipulam os seus resultados através da aquisição de ativos de forma a reconhecer por vários anos depreciações e amortizações decorrentes dos mesmos. O objetivo aqui subjacente é a redução do imposto a pagar em cada período. Conclui que este mecanismo sobressai nas PME.

Acerca da entrada em vigor do SNC e se com este novo normativo seria diminuída a influência da contabilidade na fiscalidade, Costa (2011, p. 6-11) afirma o seguinte:

Estou pessimista quanto à adequada aplicação do SNC por parte das empresas a quem o mesmo se aplica excepto, talvez por razões óbvias, no que se refere às empresas/entidades sujeitas a auditoria. E note-se que, por via do disposto na já referida Lei nº 35/2010, o SNC vai aplicar-se, presumo, a menos de 20% das empresas portuguesas. Infelizmente também penso que, retirando as exceções acima mencionadas, a Contabilidade não se vai desligar da Fiscalidade, uma vez que a maior parte dos preparadores da informação contabilística continuarão a seguir estritamente as disposições do Código do IRC.

Rodrigues & Pires (2011) desenvolveram um estudo, através de inquérito por questionário a Técnicos Oficiais de Contas (TOC) de um grupo de empresas portuguesas, que visa obter evidência empírica sobre se o tecido empresarial é fator de influência no padrão de utilizadores da informação financeira. Algumas das conclusões deste estudo são que, nas PME, as decisões contabilísticas são tomadas maioritariamente pelo órgão de gestão em conjunto com o responsável pela contabilidade atendendo às opções mais favoráveis em cada momento e, ainda, que a contabilidade é preparada sobretudo com base em critérios económicos e fiscais, embora os critérios fiscais prevaleçam, o que denota uma dependência significativa da contabilidade.

Rodrigues (2012) estudou um grupo de empresas portuguesas no período compreendido entre 1999 e 2010 com o objetivo de analisar a evolução da relação entre contabilidade e fiscalidade bem como os fatores que determinam essa relação neste espaço temporal. Utilizou as correções inseridas pelas empresas no quadro 07 da declaração modelo 22 e concluiu, sobretudo, que empresas sujeitas a Certificação Legal de Contas (CLC) apresentam mais correções no quadro 07, o que denota maior cumprimento do normativo contabilístico do que outras empresas não sujeitas a CLC.

No que respeita aos inventários, Ferreira (2012) indica que, do grupo de empresas estudadas, apenas as que têm maior dimensão reconhecem PI resultantes da diferença entre o custo dos inventários e o seu valor realizável líquido. De notar que neste aspeto

particular o normativo contabilístico está em consonância com o CIRC dado que as PI são dedutíveis ao Lucro Tributável (LT).

Fonseca (2011) estudou um grupo de dez empresas acerca do reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos. Concluiu que as PME apresentam muito raramente diferenças temporárias na contabilização dos elementos das DF, isto porque procuram com frequência, e sempre que as normas o permitem, a contabilização pelos métodos aceites fiscalmente.

No seguimento desta temática, Ferreira (2014) afirma que o reconhecimento de impostos diferidos está condicionado pela dimensão das empresas, reiterando a ideia de que as PME na sua maioria não o fazem. Conclui igualmente que a evolução da contabilização de ativos e passivos por impostos diferidos é proporcional à dimensão das empresas, pelo que as empresas com maior dimensão e que aplicam o SNC e não a NCRF-PE (Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades) têm mais aptência para evidenciar nas suas contas as diferenças temporárias resultantes da aplicação de bases contabilísticas distintas das fiscais.



# CAPÍTULO 3

## Metodologia e Hipóteses de Investigação

O estudo realizado é suportado por uma investigação empírica cujo objetivo é testar as hipóteses apresentadas com base na revisão da literatura. Neste sentido, pretende-se com esta pesquisa confrontar a literatura existente acerca da temática da influência que a fiscalidade tem sobre a contabilidade com as hipóteses empíricas que serão apresentadas, tendo como enfoque as PME portuguesas.

No processo contabilístico e de apuramento de imposto intervêm as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) e o CIRC. O equilíbrio e a coerência entre estes dois normativos parecem ser um desafio no contexto do tecido empresarial português. Isto porque, uma vez constituído maioritariamente por PME, as quais são geridas grosso modo pelos seus proprietários, a motivação predominante é a da redução da "fatura fiscal". Tal como refere Nascimento (2012), nas PME portuguesas há influência da fiscalidade na contabilidade e essa influência é diferente consoante a dimensão ou o setor de atividade.

Tendo por base o que foi anteriormente enunciado, e sendo o tecido empresarial português composto maioritariamente por empresas de pequena dimensão, a hipótese que se pretende testar subdivide-se em várias sub-hipóteses que de seguida se enunciam:

**H1: A influência da fiscalidade na contabilidade está inversamente relacionada com a dimensão das empresas.**

**H1.1:** Quanto menor o volume de negócios mais se evidencia a aproximação ao normativo fiscal.

**H1.2:** Quanto menor o total de balanço mais se evidencia a aproximação ao normativo fiscal.

Portugal enquadra-se no denominado bloco de influência continental, o qual se caracteriza pelo financiamento bancário como fonte primordial de recursos financeiros (Lamb et al., 1998). Neste sentido, para a obtenção de financiamento os baixos resultados não consubstanciam uma imagem credível junto das instituições financeiras (Barroso, 2009).

Quanto à obrigação de possuir CLC, Rodrigues (2000) conclui que as empresas portuguesas sujeitas a CLC evidenciam mais correções no quadro 07 da modelo 22 de IRC. No que respeita à subcontratação dos serviços de contabilidade, Vai (2010:42) referindo Blokdijs (2008) indica que grande parte das PME recorrem ao *outsourcing* para os serviços de contabilidade de forma a racionalizar os custos com esse mesmo serviço. Assim, as hipóteses que se seguem pretendem relacionar certas características da amostra com a aproximação ao normativo fiscal.

**H2: Existe uma associação entre determinadas características das empresas e a aproximação ao normativo fiscal.**

**H2.1:** As empresas obrigadas à Certificação Legal de Contas evidenciam menor aproximação ao normativo fiscal.

**H2.2:** As empresas cuja fonte de financiamento é a banca evidenciam menor aproximação ao normativo fiscal.

**H2.3:** As empresas cuja contabilidade é elaborada por entidade externa evidenciam maior aproximação ao normativo fiscal.

A Estrutura Conceptual (EC) do SNC remete para o órgão de gestão (administração ou gerência) a escolha das políticas contabilísticas. Estudos recentes evidenciam que os decisores das políticas contabilísticas são sobretudo o órgão de gestão e o responsável pela contabilidade, sendo que tomam decisões isolada ou conjuntamente procurando as opções contabilísticas que melhor satisfazem os interesses dos utilizadores da informação financeira (Rodrigues & Pires, 2011). Com a hipótese que abaixo se enuncia pretende-se obter evidência acerca das decisões sobre políticas contabilísticas, nomeadamente perceber se as decisões são partilhadas por vários intervenientes e caso sejam, identificar esses mesmos intervenientes.

**H3: A decisão acerca das políticas contabilísticas adotadas nas PME é partilhada por vários intervenientes.**

No contexto da problemática da conformidade entre os sistemas contabilístico e fiscal, Hanlon & Heitzman (2010) referem um dilema de gestão de lucros: se por um lado as empresas necessitam de apresentar lucros perante os detentores do capital, por outro lado o objetivo é despendar o menos possível em impostos. No universo das PME

portuguesas, as preferências dos gestores pautam-se por objetivos de ordem fiscal. O seu principal objetivo passa pela minimização da “fatura fiscal”, uma vez que as PME, ao contrário das grandes empresas, não ostentam preocupações com o mercado de capitais (Matias, 2009). Barroso (2009) aponta que nas PME existe uma tendência para o investimento em Ativos Fixos Tangíveis (AFT) de forma a obter uma minimização do resultado fiscal com a contabilização das amortizações e depreciações. Por fim, Moura (2011), denota que a escolha dos critérios de depreciação dos ativos pode alterar substancialmente os resultados, pelo que os utilizadores das DF devem analisar cuidadosamente os métodos adotados de forma a perceber o resultado obtido.

O Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) preconiza que os valores despendidos com donativos concedidos às entidades da Administração Pública e IPSS são aceites como gastos do período, e ainda que existe uma majoração desse valor que pode chegar a 150% do valor doado. Com base nisto e partindo para um ponto que não tem sido mencionado nos estudos referidos acerca desta temática, a hipótese que de seguida se enuncia pretende percecionar a questão da poupança fiscal através da concessão de donativos.

#### **H4: Existe uma associação entre a concessão de donativos dentro dos limites do Estatuto dos Benefícios Fiscais e a minimização do resultado fiscal.**

À semelhança do contexto português, noutros países europeus, as PME representam a generalidade do tecido empresarial, as quais denotam um grau de influência da fiscalidade na contabilidade representativo (Gavana et al, 2013) e (Cuzdriorean et al, 2010). Por conseguinte, a influência exercida tem como principal motivação a redução de custos na elaboração das demonstrações financeiras e fiscais (v.g. Istrate, 2011).

As empresas tendem a adotar critérios fiscais em detrimento dos contabilísticos evitando dessa forma eventuais correções aquando da elaboração da declaração de rendimentos modelo 22, transformando-se as demonstrações financeiras em demonstrações fiscais (Moreira, 2010). Esta evidência torna-se mais clara quando se analisam critérios como o reconhecimento inicial dos ativos fixos tangíveis, de perdas por imparidade, de mais-valias e de revalorizações (Rodrigues et al. 2014).

A hipótese que abaixo se enuncia pretende testar a associação da utilização do método da linha reta com o objetivo de poupança de recursos na elaboração da modelo 22.

**H5: As empresas ao utilizarem o método de depreciação da linha reta têm como objetivo reduzir o trabalho com as correções na declaração modelo 22.**

### **3.1. Inquérito por Questionário**

Neste estudo foi aplicado um inquérito por questionário aos TOC de uma amostra de PME.

De forma a responder às questões de partida, o questionário foi estruturado com grupos de perguntas que vão de encontro às hipóteses enunciadas. Assim, inicialmente é apresentado um grupo de questões a partir do qual se pretende identificar e caracterizar as empresas quanto à sua forma legal, ao número de colaboradores, entre outros. Para responder às questões de partida foram elaboradas perguntas que pretendem obter evidência acerca dos elementos das DF que são objeto de influência por parte do normativo fiscal, das motivações que conduzem à contabilização por critérios meramente fiscais e também dos principais responsáveis pela decisão de aplicação dos critérios de mensuração.

#### **3.1.1. O Pré-Teste**

Antes da aplicação do questionário foi testada a sua adequação aos objetivos do estudo através da administração da versão preliminar em pequena escala. Este procedimento designa-se de pré-teste e consistiu na submissão do questionário a um grupo de elementos restrito, mas que se enquadra nas características do público-alvo do estudo (Quivy & Campenhoudt, 2008) e tem como objetivo o aperfeiçoamento do mesmo, isto é, a averiguação de possíveis falhas suscetíveis de afetar a investigação (Pardal & Correia, 1995).

O pré-teste foi efetuado entre 29 de março de 2015 e 8 de abril de 2015 a um grupo de sete TOC a exercer funções em PME de diferentes áreas de atividade. Da aplicação do pré-teste resultaram algumas alterações relevantes, nomeadamente a inclusão de mais uma opção de resposta numa das questões de forma a que estivessem contempladas todas as possibilidades, o que não estava a acontecer na versão

preliminar. Foram efetuadas outras alterações e correções menos significativas, mas que contribuíram para uma maior clareza das perguntas e das possíveis respostas.

### 3.1.2. A Amostra

A recolha dos dados para a amostra foi efetuada através da consulta da base de dados das empresas PME Líder 2015. Esta listagem foi divulgada pelo instituto de apoio às pequenas e médias empresas e ao investimento (IAPMEI) a 21 de outubro de 2015 e as empresas inquiridas operam em diversos setores de atividade e têm diferentes formas jurídicas. São sobretudo sociedades por quotas e sociedades anónimas, não ultrapassando os limites estabelecidos para o enquadramento como PME. Assim, as empresas inquiridas têm menos de 250 trabalhadores, volume de negócios inferior a 50 milhões de euros e total de balanço inferior a 43 milhões de euros, como ilustra a Tabela 2.

**Tabela 2 – Critérios de definição de PME**

	<b>Nº Efetivos</b>	<b>Volume de Negócios</b>		<b>Balanço Total</b>
<b>Média</b>	< 250	≤50 milhões de euros	<b>ou</b>	≤43 milhões de euros
<b>Pequena</b>	<50	≤10 milhões de euros		≤10 milhões de euros
<b>Micro</b>	<10	≤2 milhões de euros		≤2 milhões de euros

**Nota:** estes limites dizem respeito a empresas individuais, não se aplicando os mesmos limites caso as empresas tenham relações de grupo.

Para a obtenção da amostra foram selecionadas 80 das 6131 empresas que obtiveram o estatuto PME Líder 2015, atribuído pelo IAPMEI. A seleção das PME baseou-se no método de amostragem probabilística e através de amostragem aleatória sistemática. Ou seja, de entre as 6131 empresas foram selecionadas 4 empresas por distrito, considerando também as duas regiões autónomas. A escolha das empresas por distrito/região autónoma foi efetuada da seguinte forma: ordenaram-se os distritos por ordem alfabética, foram atribuídos números sequenciais de 1 a n a cada um dos grupos de empresas por distrito e escolheram-se as quatro primeiras empresas do primeiro distrito - Açores. De seguida foram escolhidas as segundas quatro empresas do distrito seguinte, obtendo-se os conjuntos 1-4, de seguida 5-8 e assim sucessivamente.



**Tabela 3 – Seleção da Amostra**

Descrição	Nº Empresas
<b>PME Líder 2015</b>	6131
<b>Empresas selecionadas</b>	80

O inquérito foi enviado por *e-mail* durante os meses de novembro e dezembro de 2015 às 80 empresas selecionadas. Após vários reenvios, foram obtidas 30 respostas.

Como referido acima, o primeiro grupo de questões do inquérito tem como objetivo a caracterização das empresas inquiridas, por meio de informação acerca do número de colaboradores, do volume de negócios, do total de balanço, da década de constituição, da forma jurídica, da obrigação de CLC, do setor de atividade, do capital social, da fonte de recursos financeiros e do exercício da atividade do TOC nas empresas.

Em 2013, as PME representavam 10,3% das SNF em Portugal e 41,5% do volume de negócios, segundo dados da CBBP. As grandes empresas, apesar de representarem apenas 0,2% do total de SNF detêm 43,2% do volume de negócios. No entanto, as PME conseguem liderar em % de volume de negócios diversos setores de atividade, como sejam a agricultura, a construção ou o comércio, deixando para as grandes empresas a liderança dos setores da indústria e da eletricidade e água. Quanto à maturidade das empresas, é de notar que 30% das empresas têm até 5 anos de existência, o que denota um tecido empresarial relativamente renovado. Contudo, as empresas mais recentes representam apenas 8% do volume de negócios, enquanto 52% pertence às empresas com mais de 20 anos de atividade. Tendo por base os estudos já existentes neste domínio, daqui em diante serão apresentadas e analisadas as questões que compõem o inquérito por questionário.

Quanto ao número de colaboradores, pode verificar-se na Tabela 4 que metade das empresas inquiridas têm entre 5 e 20 colaboradores e apenas 10% têm mais de 50, o que permite concluir que são constituídas por um número reduzido de recursos humanos. Quanto ao volume de negócios, mais de metade das empresas faturaram no período em análise entre 2 e 10 milhões de euros e 13% faturaram menos de 2 milhões, sendo que 80% têm um volume de negócios inferior a 10 milhões de euros. No que respeita ao total de balanço, este acompanha os dados relativos ao volume de negócios, ou seja,

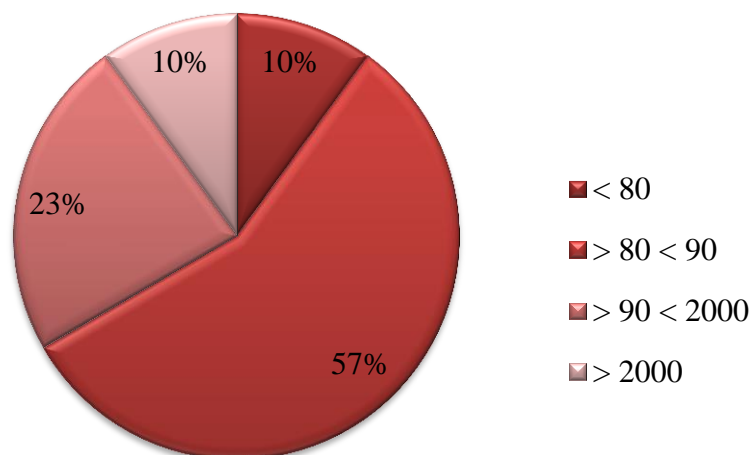
mais de metade das empresas têm um total de ativos valorizados entre 2 e 10 milhões de euros.

**Tabela 4 – Caracterização das empresas quanto à dimensão**

	Opção de Resposta	Nº de empresas	Nº de empresas (%)
Número de colaboradores	< 5	3	10%
	> 5 < 20	15	50%
	> 20 < 50	9	30%
	> 50	3	10%
Volume de negócios	< 2 M	4	13%
	> 2 M < 10 M	20	67%
	> 10 M < 50 M	5	17%
	> 50 M	1	3%
Total de balanço	< 2 M	5	17%
	> 2 M < 10 M	18	60%
	> 10 M < 43 M	5	17%
	> 43 M	2	7%

No que respeita à data de constituição, o início de atividade das empresas em análise situa-se maioritariamente entre as décadas de 80 e 90, existindo apenas 10% de empresas com atividade aberta antes de 1980 e em igual número depois do ano 2000.

**Gráfico 1 - Década de constituição da empresa**



No que respeita à forma jurídica das empresas em Portugal, as sociedades por quotas e unipessoais por quotas são a forma jurídica predominante, provavelmente pelas características de responsabilidade limitada e de exigência de capital social de valor reduzido, bem como a facilidade e rapidez da sua constituição. Assim, como se pode verificar pela Tabela 5, as empresas que integram este estudo também são predominantemente sociedades por quotas (67%), seguindo-se a estas as sociedades anónimas.

O Código das Sociedades Comerciais (CSC) determina no seu artigo 262º nº 2 que as sociedades que não disponham de órgão de fiscalização e que atinjam em dois anos consecutivos dois dos limites mencionados na Tabela 6 devem nomear um Revisor Oficial de Contas (ROC). Neste contexto, verifica-se que mais de metade das empresas em análise estão enquadradas na obrigatoriedade de serem auditadas por uma entidade externa, isto é, estão obrigadas à CLC.

Segundo a análise da CBBP, em 2013 as empresas relacionadas com prestação de serviços representavam 47% do total de empresas, seguindo-se o comércio com 27% e os restantes 26% distribuem-se pelo setor da construção, agricultura e indústria. As PME que compõem a amostra neste estudo são em maior número do setor secundário com 43%, seguindo-se o setor dos serviços com 37% e, em menor número, o setor primário com apenas 20%.

Das empresas inquiridas neste estudo, 80% tem um capital social superior a 5.000,00€ e inferior a 20.000,00€. Um dado relevante que poderá explicar estes números é o facto de 67% das empresas em causa serem sociedades por quotas que até 2011 estavam obrigadas ao capital social mínimo de 5.000,00€.

**Tabela 5 – Caracterização das empresas quanto à forma jurídica, CLC, setor de atividade e capital social**

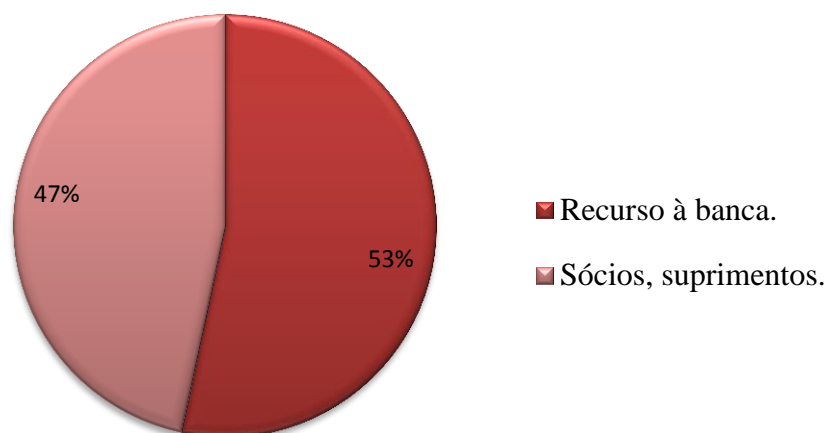
	<b>Opção de Resposta</b>	<b>Nº de empresas</b>	<b>Nº de empresas (%)</b>
<b>Forma jurídica</b>	Empresário em nome individual (com contabilidade organizada)	2	7%
	Sociedade por quotas	20	67%
	Sociedade Anónima	8	27%
<b>Obrigação de CLC</b>	Sim, enquadra-se no art. 262º do CSC.	16	53%
	Não, não está obrigada à CLC.	14	47%
<b>Setor de atividade</b>	Primário	6	20%
	Secundário	13	43%
	Terciário	11	37%
<b>Capital Social</b>	< 5.000,00�	2	7%
	> 5.000,00� < 20.000,00�	11	37%
	> 20.000� < 50.000,00�	13	43%
	> 50.000,00�	4	13%

**Tabela 6 – Limites para a obrigatoriedade de CLC**

<b>Total do Balanço</b>	<b>1.500.000,00�</b>
<b>Vendas líquidas e outros proveitos</b>	<b>3.000.000,00�</b>
<b>N� de colaboradores em média durante o exercício</b>	<b>50</b>

Quanto ao financiamento das empresas, considera-se pertinente descortinar quais as formas de financiamento utilizadas pelas PME em análise. Assim, de acordo com a CBBP, no final do 2º semestre de 2014, as PME representavam 50% do total de financiamento obtido junto das instituições de crédito. Como aponta Moreira (2010), o recurso   banca   a forma de financiamento mais utilizada pelas empresas portuguesas. Assim, as empresas inquiridas neste estudo têm se caracterizam, na sua maioria, como sendo dependentes do financiamento bancário, já que 53% das empresas revela que a banca   a principal fonte de recursos financeiros.

**Gráfico 2 – Formas de Financiamento**



Segundo dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), em 2012 as empresas prestadoras de serviços de contabilidade lideravam no domínio das empresas de prestação de serviços em Portugal, isto é, de entre as várias atividades em estudo (arquitetura, informática, entre outras) a contabilidade representava 35,6% do volume de negócios total. Estes números levam a concluir que em Portugal boa parte das empresas subcontratam a contabilidade. De notar que 43% das empresas inquiridas têm TOC externo, embora a contabilidade seja elaborada internamente e também 17% das empresas subcontratam os serviços de contabilidade, o que determina que 60% das empresas em estudo têm TOC em *outsourcing*, ou seja, que não é colaborador da entidade.

**Tabela 7 – O TOC nas empresas**

	Opção de Resposta	Nº de empresas	Nº de empresas (%)
A contabilidade e presença do TOC nas empresas	A contabilidade é elaborada na empresa e o TOC é interno.	12	40%
	A contabilidade é elaborada na empresa e o TOC é externo.	13	43%
	A contabilidade é elaborada por entidade externa.	5	17%

# **CAPÍTULO 4**

## **Resultados e Discussão**

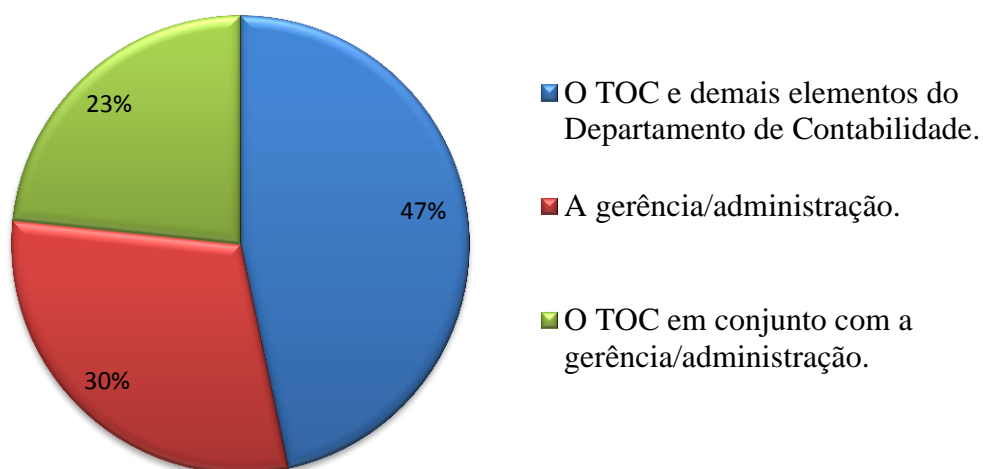
O capítulo 4 está dividido em duas partes: a parte relativa à estatística descritiva e a relativa aos resultados dos testes de hipóteses e respetiva discussão. Pretende-se agora apresentar os resultados obtidos após a aplicação do inquérito por questionário, interpretando os dados de forma estatística, concluindo quais as hipóteses que são refutadas e/ou confirmadas e, por fim, articular os dados empíricos obtidos com a revisão da literatura inicialmente apresentada.

### **4.1. Estatística Descritiva**

O segundo grupo do inquérito foca as políticas contabilísticas e a sua relação com o normativo fiscal. São abordadas a contabilização das depreciações, perdas por imparidade, provisões e concessão de donativos. Este grupo visa sobretudo aferir as decisões sobre as políticas contabilísticas utilizadas, nomeadamente identificar os decisores, os critérios de mensuração utilizados bem como as motivações que estão na base das escolhas.

No que respeita aos responsáveis por determinar a escolha das políticas contabilísticas, 47% dos inquiridos indicam que é o TOC, em conjunto com os demais elementos da contabilidade, quem toma as decisões. De notar que 30% apontam que é unicamente a gerência/administração quem decide, sem ter em conta os conselhos técnicos do TOC. Assim, restam 23% para uma decisão partilhada entre o TOC e os proprietários das empresas.

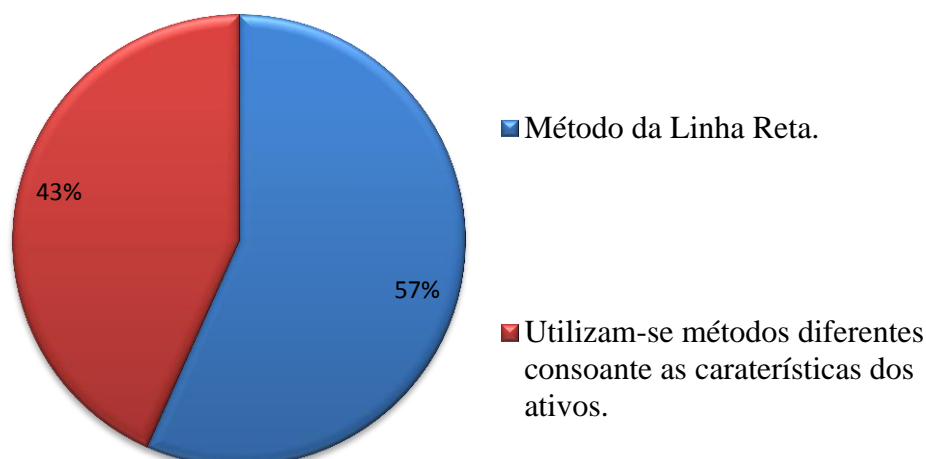
**Gráfico 3 – Os decisores das políticas contabilísticas**



Os ativos fixos tangíveis, como indica a NCRF 7, estão sujeitos a deprecimento a partir do momento em que estejam totalmente disponíveis para serem utilizados. A norma preconiza três métodos de depreciação: método da linha reta, método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. Por seu lado, o CIRC preconiza nos seus artigos 30º e 31º que são aceites fiscalmente as depreciações calculadas de acordo com o método da linha reta tendo sempre por base as taxas fixadas pelo Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro. É referido como aceite o método das quotas decrescentes mas com restrições, isto é, não é aplicável a todos os AFT. Assim, para que as depreciações sejam totalmente aceites como gasto do período, o CIRC limita a utilização a apenas um dos métodos: o método da linha reta.

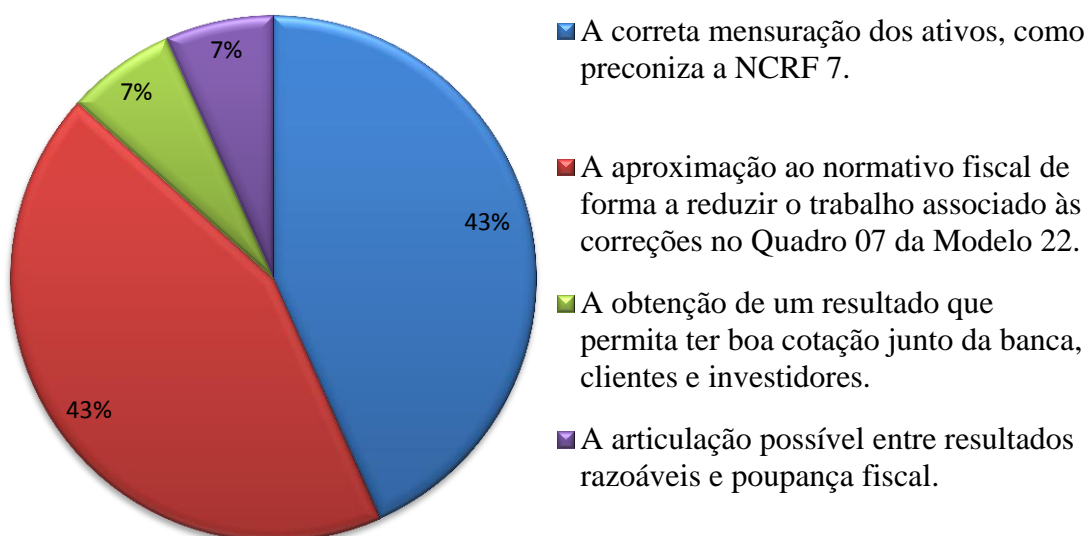
As empresas inquiridas, na sua maioria, assumem utilizar para todos os AFT o método da linha reta. É provável que essa opção se prenda com o normativo fiscal vigente.

**Gráfico 4 - Método de depreciação dos AFT**



No seguimento da questão anterior, a pergunta 2.3 prende-se com os motivos que estão na base da escolha dos métodos de depreciação sendo que 43% das empresas inquiridas respondem que escolhem os métodos de depreciação por aproximação ao normativo fiscal de forma a evitar as correções na declaração modelo 22, outros 43% escolhem o método de acordo com a norma contabilística, ou seja, não se limitam a cumprir o normativo fiscal e procedem às respetivas correções aquando do envio da declaração.

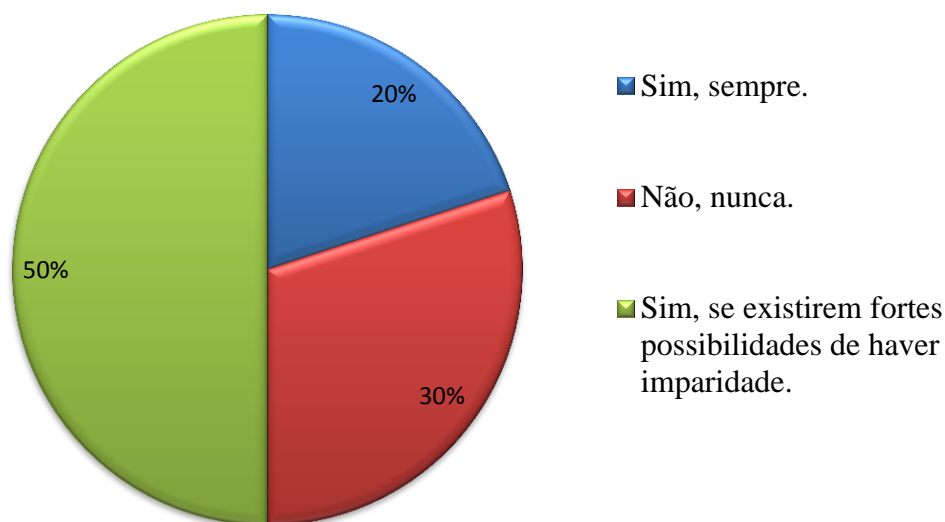
**Gráfico 5 - Motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos AFT**





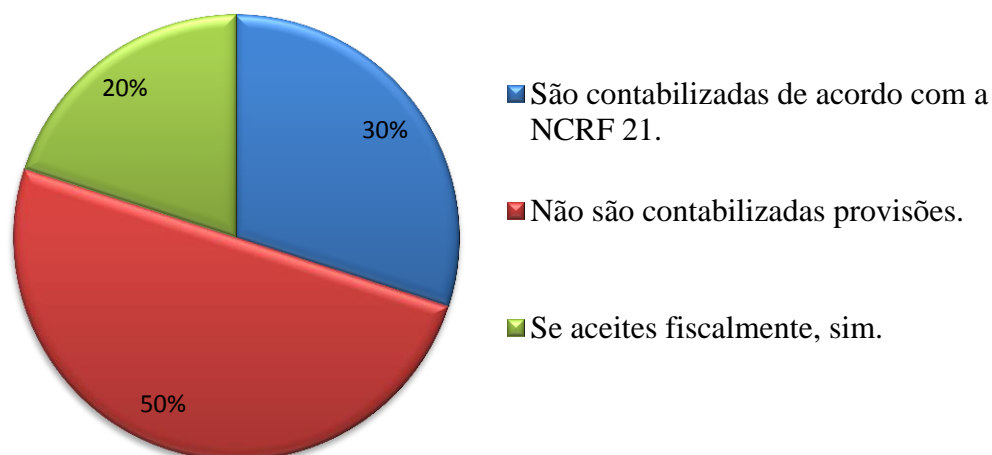
As NCRF determinam que a cada período económico devem ser feitos testes de imparidade aos ativos para verificar possíveis imparidades. Metade das empresas inquiridas assumem fazer os testes se existirem fortes evidências de existir imparidade.

**Gráfico 6 - Avaliação anual das imparidades**



O CIRC dedica o seu artigo 29º às provisões fiscalmente dedutíveis, limitando-as aos encargos judiciais, garantias a clientes e danos de carácter ambiental. A NCRF 21 preconiza que as provisões devem ser revistas a cada data de balanço. Das empresas inquiridas, 50% não reconhecem provisões e 20% reconhecem unicamente quando são aceites fiscalmente. Isto poderá ter explicação no facto de as provisões fiscalmente aceites serem de âmbito restrito, isto é, estão relacionadas com aspetos muito específicos. No entanto, é relevante mencionar que 30% das empresas respondem que contabilizam as provisões estritamente de acordo com a norma contabilística aplicável.

**Gráfico 7 - Contabilização de provisões**



A NCRF 12 determina que a cada data de relato as entidades abrangidas pelo SNC devem identificar as potenciais imparidades em ativos, de forma a verificar se devem ser contabilizadas perdas por imparidade.

No caso concreto das dívidas a receber, as perdas por imparidade devem ser reconhecidas quando se verifica uma dificuldade significativa do cliente/devedor efetuar o respetivo pagamento seja por incumprimento dos prazos acordados, da probabilidade de falência, entre outros (Rua, 2012).

O CIRC determina que os créditos vencidos são fiscalmente dedutíveis quando relacionados com a atividade normal da empresa e cujo risco de incobrabilidade seja devidamente justificado. Para este último ponto, são válidas as seguintes situações sobre o devedor:

- Processo de execução;
- Processo de insolvência;
- Processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do SIREVE;
- Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;
- Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data de vencimento e tenham sido efetuadas as devidas diligências para o recebimento.

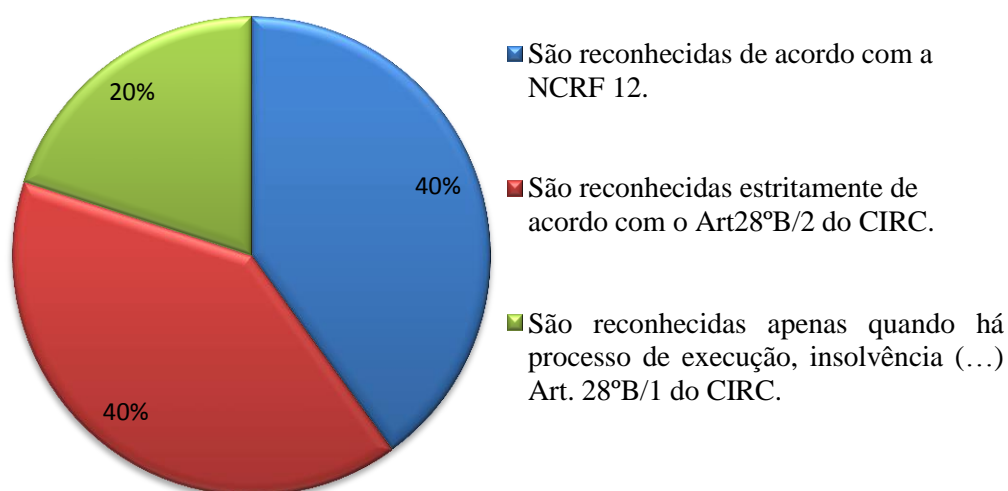
Quanto à situação mencionada no último ponto, convém referir que existem percentagens que limitam no tempo a dedução das PI, ou seja, o valor a deduzir varia consoante o tempo de mora decorrido, como se apresenta na Tabela 8.

**Tabela 8: Limites de dedução das PI – Artigo 28º-B/2 CIRC**

<b>25%</b>	Créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses
<b>50%</b>	Créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses
<b>75%</b>	Créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses
<b>100%</b>	Créditos em mora há mais de 24 meses

Das empresas inquiridas neste estudo, 60% revelam que reconhecem as PI apenas quando estas são aceites fiscalmente, seja pelas situações mencionadas no nº 1 ou no nº2 do artigo 28º-B. As restantes 40% reconhecem as imparidades de acordo com a norma sem ter como prioridade o normativo fiscal.

**Gráfico 8 - Contabilização de perdas por imparidade em dívidas a receber**

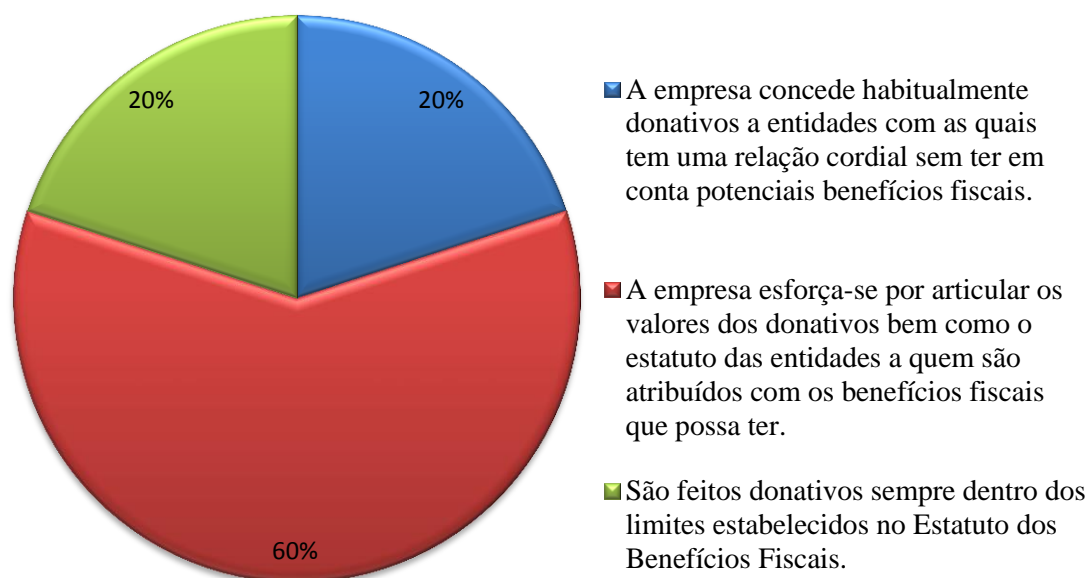


O EBF determina no artigo 62º que são aceites como gastos do período os donativos concedidos às entidades da Administração Pública e IPSS, podendo ainda ser majorados até 150% do valor doado. Também neste domínio, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) menciona no artigo 15º nº 10 que estão isentas as

transmissões de bens a título gratuito efetuadas às entidades em questão, desde que esses bens se destinem à distribuição por *pessoas* carenciadas.

A maioria das empresas inquiridas concedem donativos tentando, sempre que possível, que os mesmos se enquadrem nos limites estabelecidos no EBF por forma a não serem fiscalmente desfavorecidas. Contudo, 20% apontam ser exclusivamente mecenas, não tendo como objetivo benefícios fiscais que daí advenham. De notar também que 20% apenas efetuam donativos quando estes se enquadram devidamente no normativo fiscal vigente.

**Gráfico 9 - Concessão de donativos a organismos da Administração Pública, IPSS e outros**



#### **4.2. Resultados dos testes de hipóteses e discussão dos resultados**

Depois de concluída a análise da estatística descritiva, procedeu-se aos testes estatísticos das hipóteses enunciadas. As respostas ao inquérito por questionário foram carregadas numa base de dados para ser introduzida no *software* estatístico *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) e assim realizar o tratamento estatístico dos dados.

Os parágrafos que se seguem descrevem os testes realizados para cada uma das hipóteses estudadas e apresentam os resultados obtidos.

**Hipótese 1: A influência da fiscalidade na contabilidade está inversamente relacionada com a dimensão das empresas.**

Para testar esta hipótese foram construídas duas sub-hipóteses, traduzindo a dimensão em variáveis como o volume de negócios e o total de balanço.

**H1.1: Quanto menor o volume de negócios mais se evidencia a aproximação ao normativo fiscal.**

Para analisar esta hipótese é estudada a relação entre o volume de negócios em 2014 e as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis. Nesta hipótese a dimensão das empresas é medida pelo volume de negócios e espera-se que as empresas que têm o volume de negócios inferior a dez milhões de euros respondem à questão 2.3 com a opção “2- A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no Quadro 07 da Modelo 22.” Assim, as respostas à pergunta 1.2 foram agregadas na Tabela 9, a qual caracteriza a amostra da seguinte forma: 80% das empresas têm volume de negócios inferior a dez milhões de euros e apenas 20% possuem um volume superior a dez milhões.

**Tabela 9 – Tabela de frequências: Volume de negócios, em milhões de euros (M), em 2014**

	<b>Frequência</b>	<b>Percentagem</b>
<b>&lt;10 M</b>	24	80%
<b>&gt; 10M</b>	6	20%
<b>Total</b>	30	100%

A Tabela 10 permite analisar a relação entre as duas questões que suportam a hipótese. Assim sendo, podemos identificar que 50% das empresas com volume de negócios inferior a dez milhões respondem com a opção 2, o que evidencia a presença da tendência definida na hipótese. Outro sinal é o facto de 66,7% das empresas com mais de dez milhões de euros de volume de negócios responderem com a opção 1.

**Tabela 10 – Relação entre volume de negócios e as motivações da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis**

		<b>2.3. Indique a resposta que melhor caracteriza as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis.</b>			
<b>Volume de negócios, em milhões de euros (M), em 2014</b>		<b>1. A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.</b>	<b>2. A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no quadro 07 da modelo 22.</b>	<b>3. A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores.</b>	<b>4. A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal.</b>
<b>&lt; 10 M</b>	<b>N</b>	9	12	1	2
	<b>%</b>	37,5%	50,0%	4,2%	8,3%
<b>&gt; 10M</b>	<b>N</b>	4	1	1	0
	<b>%</b>	66,7%	16,7%	16,7%	0%

Porém, com a aplicação do teste do Qui-quadrado verifica-se que os valores obtidos de  $\chi^2 = 3,798$  e  $p = 0,284$  não permitem comprovar a hipótese, pois apesar de existirem na amostra as tendências definidas na H1.1 os valores não são estatisticamente significativos, isto é, não é respeitado o intervalo de confiança estabelecido de  $p < 0,05$ .

#### **H1.2: Quanto menor o total de balanço mais se evidencia a aproximação ao normativo fiscal.**

A hipótese enunciada é estudada pela relação entre o total de balanço em 2014 e as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis, mensurando a dimensão das empresas pelo total de balanço.

Assim, para verificar se as empresas com total de balanço inferior a dez milhões de euros respondem à questão 2.3 com a opção “2- A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no Quadro 07 da Modelo 22” foram agregadas as respostas à questão 1.3. de acordo com a seguinte tabela.

**Tabela 11 – Tabela de frequências: Total de balanço em 2014**

	<b>Frequência</b>	<b>Percentagem</b>
<b>&lt; 10M</b>	23	76,7%
<b>&gt; 10M</b>	7	23,3%
<b>Total</b>	30	100%

A Tabela 11 distribui a amostra no que respeita ao total de balanço, ou seja, das 30 empresas respondentes 23 possuem ativos de valor inferior a dez milhões de euros e 7 de valor superior.

A Tabela 12 apresenta a relação entre as duas questões, podendo identificar-se que 47,8% das empresas com volume de negócios inferior a dez milhões respondem à questão 2.3 com a opção 2, o que indicia a tendência subjacente à hipótese H1.2. De notar ainda que das empresas com mais de dez milhões de total de balanço, 57,1% respondem com a opção 1. Posto isto, podemos concluir que a tendência está presente na amostra. Contudo, e à semelhança do que aconteceu na hipótese anterior, aplicando o teste estatístico obtêm-se valores de  $\chi^2 = 2,265$  e com  $p = 0,519$ , o que não permite confirmar a hipótese estabelecida por o teste não ser estatisticamente significativo.

**Tabela 12 –Relação entre o total de balanço e as motivações da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis**

		<b>2.3.Indique a resposta que melhor caracteriza as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis.</b>			
<b>Total de balanço em 2014</b>		1. A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.	2. A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no quadro 07 da modelo 22.	3. A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores.	4. A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal.
<b>&lt;10 M</b>	<b>N</b>	9	11	1	2
	<b>%</b>	39,1%	47,8%	4,3%	8,7%
<b>&gt; 10M</b>	<b>N</b>	4	2	1	0
	<b>%</b>	57,1%	28,6%	14,3%	0%

**H2: Existe uma associação entre determinadas características das empresas e a aproximação ao normativo fiscal.**

Esta hipótese tem como objetivo verificar se existe associação entre a aproximação ao normativo fiscal e a obrigação de CLC, a forma de financiamento e a subcontratação dos serviços de contabilidade.

**H2.1: As empresas obrigadas à Certificação Legal de Contas evidenciam menor aproximação ao normativo fiscal.**

Para testar esta hipótese relaciona-se a obrigação de CLC e as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis. Assim, o objetivo é verificar se as empresas que estão obrigadas à CLC respondem à questão 2.3 com a opção “1- A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.”, consubstanciando as referências existentes na literatura de que as empresas obrigadas à CLC possuem um maior grau de cumprimento das NCRF.

**Tabela 13 – Relação entre a Certificação Legal de Contas e as motivações da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis**

		<b>2.3. Indique a resposta que melhor caracteriza as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis.</b>			
<b>Empresa obrigada à Certificação Legal de Contas (CLC)</b>		1. A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.	2. A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no quadro 07 da modelo 22.	3. A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores.	4. A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal.
<b>Sim</b>	<b>N</b>	8	6	1	1
	<b>%</b>	50,0%	37,5%	6,3%	6,3%
<b>Não</b>	<b>N</b>	5	7	1	1
	<b>%</b>	35,7%	50,0%	7,1%	7,1%

A Tabela 5 já identificava na amostra as empresas com obrigação de CLC, as quais representam 53% e as restantes 47% não estão obrigadas à revisão de contas. Por agora, a Tabela 13 permite identificar que 50% das empresas obrigadas à CLC respondem à questão 2.3 com a opção 1; 50% das empresas que não estão obrigadas respondem com a opção 2. Assim, a amostra contém a tendência esperada para a hipótese, ou seja, as empresas com obrigação de CLC parecem reger-se mais por critérios contabilísticos e as empresas que não se enquadram nessa obrigatoriedade pautam-se mais por critérios fiscais.

O teste do Qui-quadrado foi aplicado a esta hipótese e obteve-se os valores de  $\chi^2 = 0,639$  e  $p = 0,888$ , os quais mais uma vez não permitem comprovar a hipótese estabelecida.



**H2.2: As empresas cuja fonte de financiamento é a banca evidenciam menor aproximação ao normativo fiscal.**

A hipótese enunciada é estudada pela relação entre a forma de financiamento das empresas e as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis. O objetivo é perceber se as empresas que recorrem mais à banca para se financiar respondem à questão 2.3 com a opção “3- A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores”.

**Tabela 14 – Relação entre o financiamento das empresas e as motivações da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis**

		<b>2.3. Indique a resposta que melhor caracteriza as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis.</b>			
<b>Fonte dos Recursos Financeiros</b>		1. A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.	2. A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no quadro 07 da modelo 22.	3. A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores.	4. A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal.
<b>Recurso à banca</b>	<b>N</b>	7	6	2	1
	<b>%</b>	43,8%	37,5%	12,5%	6,3%
<b>Sócios, suprimientos</b>	<b>N</b>	6	7	0	1
	<b>%</b>	42,9%	50,0%	0%	7,1%

A Tabela 14 traduz as respostas à questão 2.3 e pode concluir-se que as empresas que recorrem mais à banca como forma de obter recursos financeiros não respondem na sua maioria à questão com a opção 3. Assim, não se verifica na amostra a tendência subjacente à hipótese enunciada e o teste do Qui-quadrado é coerente com esta evidência nos valores que apresenta:  $\chi^2 = 2,030$  e  $p = 0,566$ .

**H2.3: As empresas cuja contabilidade é elaborada por entidade externa evidenciam maior aproximação ao normativo fiscal.**

Para analisar esta hipótese, é estudada a presença do TOC nas empresas e o reconhecimento de perdas por imparidade em dívidas a receber. Assim, a tendência esperada para a amostra é a de que as empresas cujo TOC é externo à empresa, respondem à questão 2.6 com as opções 2- “São reconhecidas estritamente de acordo

com o Art28ºB/2 do CIRC” e 3 – “São reconhecidas apenas quando há processo de execução, insolvência (...) Art. 28ºB/1 do CIRC”.

**Tabela 15 – Relação entre a caracterização do TOC e o reconhecimento de perdas por imparidade em dívidas a receber**

<b>2.6. Quanto ao reconhecimento de perdas por imparidade em dívidas a receber, indique qual a alternativa que melhor se adequa:</b>				
Quanto ao TOC		1. São reconhecidas de acordo com a norma aplicável.	2. São reconhecidas estritamente de acordo com o Art28ºB/2 do CIRC.	3. São reconhecidas apenas quando há processo de execução, insolvência (...) Art. 28ºB/1 do CIRC.
CTB na empresa e TOC interno	N	8	1	3
	%	66,7%	8,3%	25%
CTB na empresa e TOC externo	N	2	8	1
	%	18,2%	72,7%	9,1%
CTB entidade externa	N	2	3	2
	%	28,6%	42,9%	28,6%

Legenda: CTB - Contabilidade

Analisando a Tabela 15 pode concluir-se que as empresas cuja contabilidade é totalmente subcontratada contabilizam as perdas por imparidade em dívidas a receber de acordo com a tabela temporal do CIRC ou na totalidade quando há processo de execução ou insolvência, totalizando estas duas opções de resposta 71,5%. De notar que também 81,8% das empresas cuja contabilidade é elaborada na empresa mas que o TOC é externo respondem com as opções 2 e 3. Com base nisto, podemos inferir que existe uma associação entre a presença do TOC nas empresas e a maior aproximação aos critérios fiscais. O teste do Qui-Quadrado foi aplicado também a esta hipótese e devolveu os valores de  $\chi^2 = 10,701$  e  $p = 0,03$ , o que permite comprovar a existência de uma relação estatisticamente significativa entre estas duas variáveis.

**H3: A decisão acerca das políticas contabilísticas adotadas nas PME é partilhada por vários intervenientes.**

O estudo desta hipótese é efetuado pela análise dos decisores das políticas contabilísticas das empresas em análise, considerando-se que a decisão é partilhada quando a resposta é “O TOC em conjunto com a gerência/administração” e não

partilhada para as restantes respostas: “O TOC e demais elementos do departamento de contabilidade” e “A gerência/administração”. Foi construída a Tabela 16 para agregar as respostas à questão 2.1 permitindo concluir que 76,7% das respostas concentram-se nas opções que apontam para uma decisão não partilhada.

**Tabela 16 - Tabela de frequências: Os decisores das políticas contabilísticas**

	Frequência	Percentagem
O TOC e Departam. Contabilidade; Gerência/ administração. <b>Decisão Não Partilhada</b>	23	76,7%
O TOC em conjunto com a gerência/ administração. <b>Decisão Partilhada</b>	7	23,3%
Total	30	100%

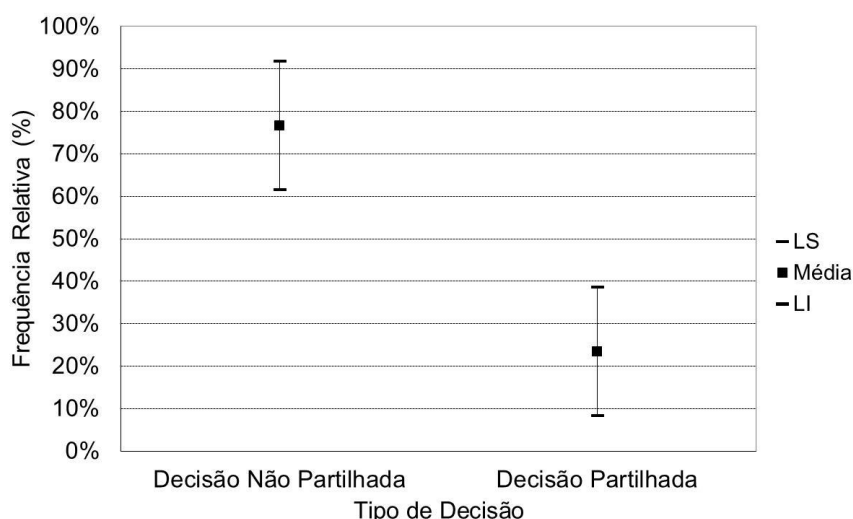
No seguimento desta análise foram construídos os intervalos de confiança para cada tipo de decisão e os respetivos limites, como se apresenta na Tabela 17 e no Gráfico 10.

**Tabela 17 - Intervalos de confiança a 95% para os Tipos de Decisão**

	Percentagem	IC a 95%	
		LI	LS
<b>Decisão não partilhada</b>	77%	62%	92%
<b>Decisão partilhada</b>	23%	8%	38%

Legenda: IC – Intervalo de Confiança; LI – Limite Inferior; LS – Limite Superior

**Gráfico 10 – Intervalos de Confiança para os Tipos de Decisão**



Comparando o tipo de decisão não partilhada com um intervalo de confiança de 95% de [62%,92%] com o intervalo de confiança de 95% para a decisão partilhada de [8%,38%], não existe sobreposição e conclui-se que a decisão não partilhada se verifica mais do que a decisão partilhada, portanto não se verifica a H3: A decisão acerca das políticas contabilísticas adotadas nas PME é partilhada por vários intervenientes.

**H4: Existe uma associação entre as escolhas contabilísticas e a minimização do resultado fiscal.**

Para testar esta hipótese foram elaborados intervalos de confiança para as respostas à questão 2.7 que diz respeito à concessão de donativos. Tal como já mencionado, os donativos a organismos da Administração Pública ou outros com fins de carácter social são aceites como gastos do período e majorados até 150% do valor. Assim, pretende-se analisar se as empresas mecenas têm preocupações de carácter fiscal, nomeadamente a possibilidade de obter poupança fiscal pela diminuição do valor da coleta e consequentemente do imposto a pagar. Neste sentido, entende-se que as empresas que respondem à questão 2.7 com as opções 2- “A empresa esforça-se por articular os valores dos donativos bem como o estatuto das entidades a quem são atribuídos com os benefícios fiscais que possa ter.” e 3- “São feitos donativos sempre dentro dos limites estabelecidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais.” têm implícito um objetivo de redução do imposto a pagar.

A tabela 18 agrega as respostas à questão 2.7, permitindo verificar que 80% das empresas respondem com as opções 2 e 3, tal como esperado.

**Tabela 18 - Tabela de frequências: Benefícios Fiscais**

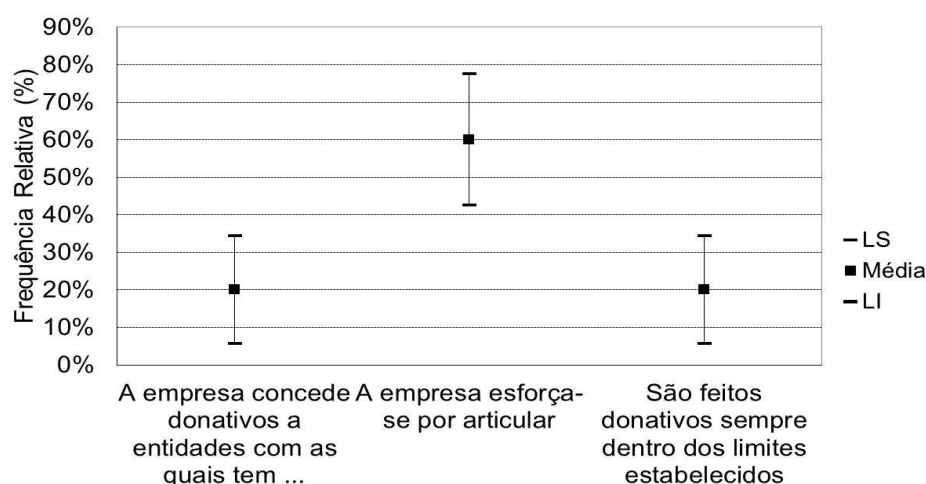
	<b>Frequência</b>	<b>Percentagem</b>
<b>A empresa concede habitualmente donativos a entidades com as quais tem uma relação cordial sem ter em conta potenciais benefícios fiscais.</b>	6	20%
<b>A empresa esforça-se por articular os valores dos donativos bem como o estatuto das entidades a quem são atribuídos com os benefícios fiscais que possa ter.</b>	18	60%
<b>São feitos donativos sempre dentro dos limites estabelecidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais.</b>	6	20%
Total	30	100%

**Tabela 19 - Intervalos de confiança a 95% para os Benefícios Fiscais**

	Percentagem	IC a 95%	
		LI	LS
<b>A empresa concede habitualmente donativos a entidades com as quais tem uma relação cordial sem ter em conta potenciais benefícios fiscais.</b>	20%	6%	34%
<b>A empresa esforça-se por articular os valores dos donativos bem como o estatuto das entidades a quem são atribuídos com os benefícios fiscais que possa ter.</b>	60%	42%	78%
<b>São feitos donativos sempre dentro dos limites estabelecidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais.</b>	20%	6%	34%

Legenda: IC – Intervalo de Confiança; LI – Limite Inferior; LS – Limite Superior

**Gráfico 11 – Intervalos de Confiança para os Benefícios Fiscais**



A tabela 19 e o gráfico 11 apresentam os intervalos de confiança. Analisando as respostas pode concluir-se que as opções 2 e 3 se verificam mais do que a 1, o que confirma que a hipótese 4 se comprova, uma vez que para um intervalo de confiança de 95% observa-se na amostra a tendência subjacente à hipótese.

**H5: As empresas ao utilizarem o método de depreciação da linha reta têm como objetivo reduzir o trabalho com as correções na declaração modelo 22.**

A última hipótese pretende verificar se existe relação entre o alinhamento das políticas contabilísticas com as fiscais e um objetivo de redução dos recursos despendidos na elaboração da declaração modelo 22.

Para a análise desta hipótese é estudada a relação entre o método de depreciação dos ativos fixos tangíveis e as motivações que estão na base da escolha desse mesmo

método. O objetivo é verificar se as empresas que optam pelo método da linha reta respondem à questão 2.3 com a opção “2- A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no Quadro 07 da Modelo 22”.

**Tabela 20 - Tabela de frequências: O método de depreciação dos ativos fixos tangíveis e as motivações da sua escolha**

Indique o método de depreciação utilizado para os ativos fixos tangíveis.		2.3. Indique a resposta que melhor caracteriza as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis.			
		1. A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.	2. A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no quadro 07 da modelo 22.	3. A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores.	4. A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal.
Método da linha reta	N	8	8	1	0
	%	47,1%	47,1%	5,9%	0%
Outros métodos	N	5	5	1	2
	%	38,5%	38,5%	7,7%	15,4%

Analisando a Tabela 20, na amostra a percentagem de respostas “1- A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7” e “2- A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no Quadro 07 da Modelo 22” é superior para as empresas que utilizam o “Método da Linha Reta”, sendo que a percentagem de respostas a uma e a outra é exatamente a mesma. A percentagem de respostas “A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores” e “A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal” é superior para as empresas que utilizam “métodos diferentes consoante as características”. No entanto, apesar de se poder considerar que existe na amostra a tendência que suporta a hipótese, pois 47,1% das empresas que utilizam o método da linha reta respondem com a opção 2, as diferenças observadas não são estatisticamente significativas, de acordo com o teste do Qui-quadrado ( $\chi^2 = 2,903$ ;  $p = 0,407$ ).

Conclui-se, assim, que não se verifica a hipótese 5, pois não existe uma relação estatisticamente significativa entre o objetivo de reduzir o trabalho com as correções na declaração modelo 22 e o método de depreciação.

Nos parágrafos que se seguem discutem-se os principais resultados obtidos e a articulação dos mesmos com a literatura existente.

A dimensão das empresas é definida como factor para a influência da fiscalidade na contabilidade, ou seja, a tendência subjacente é a de que as PME são mais representativas desta característica (Nascimento, 2012). Com base nisto, as empresas estudadas são todas PME. Da análise da relação entre a dimensão das empresas e a influência da fiscalidade na contabilidade não foi possível obter valores estatisticamente significativos para comprovar que quanto menor a dimensão das empresas maior é a probabilidade de estas optarem por critérios fiscais em detrimento dos contabilísticos. Contudo, a amostra aponta para que as empresas com volume de negócios e total de balanço inferiores a dez milhões de euros tendem a optar mais por critérios fiscais.

Quanto à CLC, a literatura aponta para que as empresas que estão obrigadas à revisão de contas apresentam mais correções no quadro 07 da declaração modelo 22 (Rodrigues, 2012). No que respeita a este ponto, embora a amostra aponte neste sentido, também não foi possível comprovar estatisticamente que existe na amostra esta evidência, ou seja que as empresas certificadas são mais cumpridoras das normas contabilísticas do que as empresas não certificadas, as quais tenderiam a optar mais pelos critérios fiscais.

As PME caracterizam-se por serem maioritariamente de estrutura familiar onde é muitas vezes sobreposta a propriedade e a gestão e também pela forte dependência do financiamento bancário, o qual é concedido com base na análise das DF (Moreira, 2010). A amostra foi testada quanto a este ponto e concluiu-se que as empresas na sua maioria recorrem à banca mas. Contudo, as empresas que recorrem à banca não admitem controlar os seus resultados de forma a terem uma imagem credível junto das instituições financeiras.

A reduzida dimensão das empresas em Portugal leva a que a informação financeira produzida não seja muito elaborada (Rodrigues & Pires, 2011), que essa mesma informação não seja devidamente explorada para suporte às decisões de gestão e também que os serviços de contabilidade sejam subcontratados a entidades externas que procedem sobretudo à recolha de informação para o cumprimento das obrigações legais (Vai, 2010). Foi testada a amostra quanto a esta temática e foi possível provar que as empresas cujo TOC não é interno estão mais vocacionadas para a opção por critérios fiscais, nomeadamente a contabilização de perdas por imparidade em dívidas a receber.

As decisões acerca das políticas contabilísticas são apontadas por Rodrigues & Pires (2011) como sendo partilhadas por vários intervenientes nas empresas, nomeadamente o órgão de gestão e o TOC. Quanto a isto, não foi possível provar esta evidência, pois a amostra aponta que as decisões são tomadas isoladamente pelos interveniente e não em conjunto como era esperado observar.

As PME uma vez geridas pelos seus proprietários orientam-se por objetivos de poupança fiscal, uma vez que quanto menores os resultados obtidos menor será a carga fiscal a incidir sobre a empresa e consequentemente sobre os seus rendimentos pessoais (Matias, 2009). Quanto a isto, verificou-se que as empresas inquiridas pretendem uma redução da “fatura fiscal” através da concessão de donativos e da consequente majoração em IRC, pelo que se robustece a tendência verificada na literatura.

Por fim, quanto ao trabalho despendido com as correções extracontabilísticas, Moreira (2010) atesta que as empresas tendem a adotar critérios fiscais de forma a reduzir os recursos consumidos neste processo, isto é, alinhando as políticas contabilísticas com as fiscais poupam-se as correções no quadro 07. No que respeita a esta poupança de recursos não é possível comprovar que a amostra contém esta evidência, embora uma parte muito significativa das empresas admita utilizar o método da linha reta para reduzir o trabalho com as correções.





# CAPÍTULO 5

## Conclusões, limitações e sugestões de investigação futura

A contabilidade e a fiscalidade prosseguem fins diferentes, a primeira deve compilar a informação necessária à tomada de decisão pelas empresas e a segunda deve servir a Administração Fiscal (Rodrigues et al. 2014). No caso português, a relação entre as duas pode explicar-se por vários fatores, seja porque Portugal se enquadra no bloco de influência continental (Lamb et al., 1998), pela constante menção de conceitos contabilísticos na legislação fiscal (Videira, 2013) ou ainda pela dimensão das empresas (Nascimento, 2012).

A presente dissertação tem como objetivo analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal, com ênfase nas PME, as quais representam a maioria do tecido empresarial. Mais especificamente estudou-se em que medida as características das PME têm influência sobre a aproximação delas ao normativo fiscal. Também se analisa se a adoção de determinadas políticas contabilísticas visam a redução do trabalho com correções na modelo 22 e, por fim, afere-se se a concessão de donativos tem como objetivo a minimização do resultado fiscal.

O estudo baseou-se na aplicação de um inquérito por questionário a trinta TOC de um grupo de PME portuguesas. Este questionário é direcionado para o ano de relato de 2014 e procura obter evidência acerca da opção por determinados critérios contabilísticos e também das motivações que estão subjacentes à sua utilização.

As hipóteses que foram testadas não foram todas comprovadas, não sendo possível afirmar através deste estudo que a influência da fiscalidade na contabilidade está inversamente relacionada com a dimensão das empresas, que as decisões sobre as políticas contabilísticas são partilhadas por vários intervenientes ou que as políticas são adotadas de forma a reduzir o trabalho com correções na declaração modelo 22. Contudo, foi possível provar que as empresas que subcontratam os serviços de contabilidade preconizam uma maior aproximação ao normativo fiscal e ainda que existe uma associação entre as escolhas contabilísticas e a minimização do resultado fiscal. Embora várias das hipóteses não tenham sido comprovadas, existe quase sempre na amostra a tendência definida em cada hipótese. As conclusões desta dissertação

podem considerar-se concordantes com a literatura já existente acerca da temática e as hipóteses comprovadas constituem um contributo para a mesma.

A principal limitação do estudo prende-se com a dimensão da amostra. Uma vez aplicado um inquérito por questionário de administração direta, a resposta por parte dos TOC foi de difícil obtenção. Mesmo após várias tentativas de envio do questionário, a disponibilidade por parte dos inquiridos não foi a esperada, o que acabou por restringir a análise a um grupo de apenas 30 empresas. Por outro lado, foi analisado somente o ano de 2014 que por sinal é ano de entrada em vigor de uma reforma significativa no CIRC e como tal atípico com potenciais efeitos nas respostas dos inquiridos.

Atendendo aos estudos existentes sobre o tema, sugere-se analisar o tema através de inquéritos que englobem vários anos e um maior número de respondentes. A realização de entrevistas a TOC poderá ser também uma alternativa viável para se aferirem as motivações subjacentes à influência da fiscalidade na contabilidade. Pode também efetuar-se análises às demonstrações financeiras e fiscais quanto a pontos de contacto entre os dois normativos, nomeadamente critérios de depreciação e amortização, reconhecimento de provisões e perdas por imparidade, entre outros que possam ser considerados relevantes.

## Bibliografia

- Alves, M., & Antunes, E. (2010). A implementação das normas internacionais de relato financeiro na Europa - Uma análise dos casos Polaco e Português. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, pp. 29-48.
- Amaral, C. X. (2001). Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Atuais. *Gestão e Desenvolvimento*, pp. 33-58.
- Araújo, S. M. (2010). Impacto da Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade nas Empresas do PSI 20. Universidade Técnica de Lisboa.
- Atwood, T., Drake, M., & Myers, L. (2010). Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows. *Journal of Accounting and Economics*, 50, pp. 111-125.
- Barroso, M. A. (2009). A Aquisição de Activos Imobilizados e a Manipulação dos Resultados por via das Amortizações: Um Estudo para o Caso Português. Universidade do Porto: Faculdade de Economia Porto.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H., Gowthorpe, C. (1997). The Relationship between tax and accounting rules – The Swedish Case. *European Business Review*, 97-2, pp. 85-91.
- Blaylock, B., Gaertner, F., & Shevlin, T. (2015). The association between book-tax conformity and earnings management. *Review of Accounting Studies*, 20-1, pp. 141-172.
- Blokdijk, G. (2008). Outsourcing 100 Success Secrets - 100 Most Asked Questions: The Missing IT, Business Process, Call Center, HR- Outsourcing to India, China and more Guide. N.d.
- Costa, C. A. B. (2011). VII - Contabilidade vs Fiscalidade no âmbito do SNC – casamento com divórcio à vista?. *Revista Contabilidade & Empresas*, Março-Abril, 8, pp. 6-11.
- Cuzdriorean, D., Fekete, S., & Sucală, L. (2010). An Attempt at measuring the fiscal influence over accounting of romanian listed companies. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*.

- Cuzdriorean, D. D., & Matis, D. (2012). *The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation*. Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica.
- Desai, M. (2005). The degradation of corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 19, pp. 171–192.
- Desai, M., & Dharmapala, D. (2004). Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, 79, pp. 145-179.
- Fekete, S., Cuzdriorean, D. D., Albu, C. N. & Albu, N. (2012). Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania. *African Journal of Business Management*, 6, pp. 2318-2331.
- Ferreira, C. S. S. (2012). A mensuração dos inventários. Universidade de Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Ferreira, H. A. L. (2014). Impostos Diferidos: Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas. Instituto Politécnico do Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Fonseca, A. (2011). O impacto do reconhecimento de impostos diferidos nas demonstrações financeiras de empresas não cotadas – Estudo de caso de 10 empresas do gabinete de contabilidade – Audifirb, Lda. Instituto Politécnico de Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Freedman, J. (2008). Financial and Tax Accounting: Transparency and ‘Truth’. *Tax and Corporate Governance*. Working Paper No 02/2008.
- Fritz, S. & Lammle, C. (2003). *The International harmonisation process of Accounting Standards*. Linköping University: Department of Management and Economics.
- Gavana, G., Guggiola, G., & Marenzi, A. (2013). Evolving Connections Between Tax and Financial Reporting in Italy. *Accounting in Europe*, 10:1, pp. 43-70
- Gee, M., Haller, A., Nobes, C., (2010). The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK. *Accounting in Europe*. Vol. 7-1, pp. 97-122.
- Ghiglione, R. & Matalon, B. (1995). *O Inquérito- Teoria e Prática*. Celta Editora.
- Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. (2012). Research in accounting for incomes taxes. *Journal of Accounting and Economics*, 53, pp. 412-434.

- Guimarães, Joaquim da Cunha (2000). *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português: uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*. Vislis Editores.
- Guimarães, Joaquim da Cunha (2001). *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*. Vislis Editores.
- Guimarães, Joaquim da Cunha (2011). VII - *Contabilidade vs Fiscalidade no âmbito do SNC – casamento com divórcio à vista?*. Revista Contabilidade & Empresas, Março-Abril, 8, pp. 12-15.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50, pp. 127-178.
- Hanlon, M. & Maydew, E. (2009). Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms. *National Tax Journal*, 62, pp. 127-153.
- Hanlon, M., Maydew, E., & Shevlin, T. (2008). An unintended consequence of book-tax conformity: A loss of earnings informativeness. *Journal of Accounting and Economics*, 46, pp. 294-311.
- Hill, M., Kubick, T., Lockhart, G., & Wan, H. (2013). The effectiveness and valuation of political tax minimization. *Journal of Banking & Finance*, 37, 2836-2849.
- Istrate, C. (2011). Evolutions in the accounting-taxation (dis)connection in Romania, after 1990. *Review of Economic & Business Studies*, 4, 43-61.
- Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, 28, 173-188.
- Marques, M., Rodrigues, L., & Craig, R. (2011). Earnings Management induced by tax planning: The case of Portuguese private firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20, pp. 83-96.
- Matias, M. N. (2009). *A assimetria informacional no financiamento das micro e pequenas empresas*. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. 119. pp. 56-60.
- Mendes, C. A. & Rodrigues, L.L. (2007). Determinantes da Manipulação Contabilística. *Polytechnical Studies Review*, 7, 189-210.

- Morais, C. A. (2012). Determinantes financeiras do resultado fiscal das empresas de fabricação de mobiliário metálico para outros fins. Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.
- Moreira, J. (2010). *Irá o método do justo valor reduzir a qualidade da informação financeira? Inferências a partir da aplicação das IFRS*. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. 119. pp. 45-49.
- Moura, M. A. S. (2011). Depreciações de activos fixos tangíveis O impacto da alteração dos métodos de depreciação nos resultados das entidades. Instituto Politécnico do Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Nascimento, S. M. (2012). A Influência da Fiscalidade na Contabilidade: Estudo em Portugal. Instituto Politécnico de Coimbra: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Nobes, C. & Alexander, D. (1994). *A European introduction to financial accounting*. Londres: Prentice Hall - International.
- Oliveras, E., & Puig, X. (2005). The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain. *Accounting in Europe*, 2:1, pp. 195-207.
- Pardal, L. & Correia, E. (1995). *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Areal Editores.
- Pereira, M. (2013). *O impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras*. XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria: A Contabilidade pública como fator de transparência.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5ª ed.). Gradiva.
- Ribeiro, I. R. (2010). Impacto das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas Empresas Portuguesas, de acordo com a percepção dos TOC's. Universidade Técnica de Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Rodrigues, J. M. (2012). A Relação Entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal: Evolução Recente e Determinantes. Universidade do Porto: Faculdade de Economia e Gestão.

- Rodrigues, J. (2014). *Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado* (4ªed.). Porto Editora.
- Rodrigues, F. J. P. A., & Pires, A. M. M. (2011). *As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica*. Instituto Politécnico de Bragança: Departamento de Economia e Gestão.
- Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M. & Pereira, H. F. R. M. (2014). *A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade*. XXIV Jornadas Luso-Espanholas Gestão Científica; Contributo da Gestão para a sustentabilidade das organizações e da sociedade.
- Rua, R. P. R. (2012). *Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber e Características Empresariais: uma análise para o caso Português*. Universidade do Porto: Faculdade de Economia do Porto.
- Silva, F. V. Gonçalves, Pereira J. M. Esteves & Rodrigues, Lúcia Lima (2006). *Contabilidade das Sociedades* (12ªed.). Plátano Editora.
- Sousa, A. P. (2011). *Custo Histórico vs Justo Valor*. Instituto Politécnico do Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Tang, T. (2014). *Does Book-Tax Conformity Deter Opportunistic Book and Tax Reporting? An International Analysis*. University of British Columbia: Faculty of Management.
- Teixeira, G. (2013). *Lexit - Códigos Anotados & Comentados – IRC (1ª ed.)*. Ginocar Produções.
- Tzovas, C. (2006). Factors influencing a firm's accounting policy decisions when tax accounting and financial accounting coincide. *Managerial Auditing Journal*. 21:4, pp. 372-386.
- Watrin, C., Ebert, N. & Thomsen, M. (2014). Book-Tax Conformity and Earnings Management: Insights from European Oneand Two-Book Systems. *American Accounting Association*. Vol. 36: 2, pp. 55-89.



- Vai, C. T. C. (2010). Business Intelligence para PME A informação contabilística no suporte à decisão. Universidade Nova de Lisboa: Instituto Superior de Estatística e Gestão de Informação.
- Videira, S. Cristina (2013). Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável. Universidade do Porto: Faculdade de Direito.

### **Fontes Eletrónicas**

- Goncharov, I. & Werner, J. R. (2009). Reassessing the role of book-tax conformity. Acesso em 29 de Janeiro de 2015, em:  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=975504](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975504).
- Grambovas, C. & Giner, B. (n.d.). Book – Tax Conformity in Europe. Acesso em 28 de Janeiro de 2015, em:  
[http://portal.uc3m.es/portal/page/portal/dpto\\_economia\\_empresa/seminarios/Seminarios2010\\_2011/grambovas.pdf](http://portal.uc3m.es/portal/page/portal/dpto_economia_empresa/seminarios/Seminarios2010_2011/grambovas.pdf).
- Hanlon, M., & Shevlin, T. (2005). Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues. Acesso em 29 de Setembro de 2014, em:  
<http://www.nber.org/chapters/c0166.pdf>.
- Mills, L., Newberry, K., & Trautman, W. (2002). Trends in book-tax income and balance sheet differences. Acesso em 29 de Setembro de 2014, em:  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=313040](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=313040).
- Paula, Hugo (2012). INE:PME representavam 99,9% do tecido empresarial português em 2010. Acesso em 30 de Agosto de 2014, em:  
[http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/ine\\_pme\\_representavam\\_999\\_do\\_tecido\\_empresarial\\_portugues\\_circs\\_em\\_2010.html](http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/ine_pme_representavam_999_do_tecido_empresarial_portugues_circs_em_2010.html).

## Apêndices

### Formulário do Inquérito por Questionário

Sou aluna da Universidade do Minho e estou a terminar a dissertação de mestrado em contabilidade. Para tal estou a aplicar este questionário a um grupo de PME Líder 2015 portuguesas.

Este questionário pretende recolher evidência acerca da influência que a fiscalidade tem na contabilidade em Portugal. Assim, solicitava a v/ colaboração para o preenchimento!



## A INFLUÊNCIA DA FISCALIDADE NA CONTABILIDADE EM PORTUGAL

Todas as informações recolhidas serão tratadas de forma estritamente confidencial. Os dados de identificação solicitados servem apenas para efeito de interpretação das outras respostas.

Preencha sempre assinalando a resposta que considera mais apropriada no caso da empresa que representa.

Obrigada pela colaboração!

### 1 – Identificação da Empresa

1.1. Indique qual o número de colaboradores, em média, em 2014.

- ☐ < 5
- ☐ > 5 < 20
- ☐ > 20 < 50
- ☐ > 50

12. Indique qual o volume de negócios, em milhões de euros (M), em 2014.

- ☐ < 2 M
- ☐ > 2 M < 10 M
- ☐ > 10 M < 50 M
- ☐ > 50 M

13. Indique o total de balanço em 2014.

- ☐ < 2 M
- ☐ > 2 M < 10 M
- ☐ > 10 M < 43 M
- ☐ > 43 M

14. Identifique a década de constituição da empresa.

- ☐ < 80
- ☐ > 80 < 90
- ☐ > 90 < 2000
- ☐ > 2000

15. Defina a empresa quanto à sua forma jurídica.

- ☐ Empresário em nome individual (sem contabilidade organizada)
- ☐ Empresário em nome individual (com contabilidade organizada)
- ☐ Sociedade por quotas
- ☐ Sociedade Anónima
- ☐ Outra.

16. A empresa está obrigada à Certificação Legal de Contas (CLC)?

- ☐ Sim, enquadra-se no art. 268º do CSC.
- ☐ Não, não está obrigada à CLC.

17. Identifique qual o setor de atividade que melhor caracteriza a empresa.

- ☐ Primário (agricultura, silvicultura, pesca, pecuária, caça ou indústria extrativa);
- ☐ Secundário (indústria transformadora, construção e produção de energia);
- ☐ Terciário (comércio, turismo, transportes e atividades financeiras).

18. Indique em que montante está fixado o capital social em 31 de Dezembro de 2014.

- ☐ < 5.000,00€
- ☐ > 5.000,00€ < 20.000,00€
- ☐ > 20.000€ < 50.000,00€
- ☐ > 50.000,00€
- ☐ Não aplicável.
- ☐ Outra:

19. Quanto ao financiamento, indique qual a principal fonte de recursos financeiros.

- ☐ Recurso à banca.
- ☐ Sócios, suprimentos.
- ☐ Outros

110. Quanto ao TOC indique qual das alternativas melhor caracteriza a empresa.

- ☐ A contabilidade é elaborada na empresa e o TOC é interno.
- ☐ A contabilidade é elaborada na empresa e o TOC é externo.
- ☐ A contabilidade é elaborada por entidade externa.
- ☐ Outra:

## 2 – As políticas contabilísticas

21. Quanto aos decisores das políticas contabilísticas da empresa, indique qual das alternativas abaixo é aplicável.

- ☐ O TOC e demais elementos do Departamento de Contabilidade.
- ☐ A gerência/administração.
- ☐ O TOC em conjunto com a gerência/administração.
- ☐ O TOC e o ROC.
- ☐ Outra:

22. Indique o método de depreciação utilizado para os ativos fixos tangíveis.

- ☐ Método da Linha Reta.
- ☐ Método do Saldo Decrescente.
- ☐ Método das Unidades de Produção.
- ☐ Utilizam-se métodos diferentes consoante as características dos ativos.
- ☐ Outra:

23. Indique a resposta que melhor caracteriza as motivações que estão na base da escolha do método de depreciação dos ativos fixos tangíveis.

- ☐ A correta mensuração dos ativos, como preconiza a NCRF 7.
- ☐ A aproximação ao normativo fiscal de forma a reduzir o trabalho associado às correções no Quadro 07 da Modelo 22.
- ☐ A obtenção de um resultado que permita ter boa cotação junto da banca, clientes e investidores.
- ☐ A articulação possível entre resultados razoáveis e poupança fiscal.

24. A empresa tem por hábito avaliar, a cada período económico, a vida útil dos ativos de forma a testar eventuais imparidades? Indique qual a alternativa que mais se adequa à realidade da empresa.

- ☐ Sim, sempre.
- ☐ Não, nunca.
- ☐ Sim, se existirem fortes possibilidades de haver imparidade.
- ☐ Outra:

25. A empresa pondera a cada exercício a constituição de provisões para acautelar situações futuras.

- ☐ São contabilizadas de acordo com a NCRF 21.
- ☐ Não são contabilizadas provisões.
- ☐ Se aceites fiscalmente, sim.

26. Quanto ao reconhecimento de perdas por imparidade em dívidas a receber, indique qual a alternativa que melhor se adequa:

- ☐ São reconhecidas de acordo com a norma aplicável.
- ☐ São reconhecidas estritamente de acordo com o Art. 28ºB/2 do CIRC.
- ☐ São reconhecidas apenas quando há processo de execução, insolvência (...) Art. 28ºB/1 do CIRC.

27. Relativamente à concessão de donativos a organismos da Administração Pública, IPSS e outros, indique qual a alternativa que melhor se adequa:

- ☐ A empresa concede habitualmente donativos a entidades com as quais tem uma relação cordial sem ter em conta potenciais benefícios fiscais.
- ☐ A empresa esforça-se por articular os valores dos donativos bem como o estatuto das entidades a quem são atribuídos com os benefícios fiscais que possa ter.
- ☐ São feitos donativos sempre dentro dos limites estabelecidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais.
- ☐ Outra:

Se pretende receber no final do estudo um exemplar do trabalho final assinale X.

☐